

Санкт-Петербургский государственный университет

Кузнецов Николай Викторович

Применение МСФО в России

Направление: 38.04.01 «Экономика»

Программа магистратуры: «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Научный руководитель: Карельская Светлана Николаевна, к.э.н., доцент

Санкт-Петербург

2018

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ИСТОРИЯ ПОЯВЛЕНИЯ И РАСПРОСТРАНЕНИЯ МСФО...	6
1.1. Необходимость МСФО и история создания.....	6
1.2. Практика применения МСФО в мире.....	15
ГЛАВА 2 ОСОБЕННОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ МСФО В РОССИИ.....	26
2.1. Введение МСФО в России.....	26
2.2. Ключевые отличия РСБУ и МСФО.....	38
2.3. Анализ частных отличий МСФО (IFRS) 15 и ПБУ 9/99.....	47
ГЛАВА 3 ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ МСФО В РОССИИ.....	57
3.1. Краткая характеристика ГУП «Водоканал Санкт-Петербурга».....	57
3.2. Сравнительный анализ отчетности ГУП «Водоканал Санкт- Петербурга», составленной по МСФО и РСБУ.....	62
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	77
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	80

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Российская Федерация находится сегодня в сложной экономической ситуации, санкции Западных стран, ответные меры Российских властей, оказывают негативное влияние на экономику России. В результате санкций закрыт доступ ряда крупнейших российских предприятий к финансированию в иностранных банках, введен запрет на продажу этим предприятиям технологий, и прочие негативные воздействия. Так как введенные санкции в соответствии с правовой системой в Соединенных Штатах Америки имеют силу закона, вероятность их отмены стремиться к нулю. Таким образом только развитие экономики внутри страны, появление новых предприятий сможет обходить некоторые ограничения и запреты, привлечь в Россию необходимые инвестиции и финансирование. Для этого необходимо понимание потенциальными иностранными инвесторами бизнеса предприятия. Таким языком, понятным и принятым в международной учетной практике стали Международные стандарты финансовой отчетности. По состоянию на начало 2017 года МСФО применяться в 150 странах мира. Данный факт говорит о доверии к МСФО и их признании.

Внедрение МСФО в Российскую учетную практику способствует совершенствованию национальной системы бухгалтерского учета, устранению недостатков в последней, позволяет адаптировать правила ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями рыночной экономики. Дальнейшее расширение сферы влияния МСФО в России и дальнейшее совершенствование национальных правил бухгалтерского учета несомненно актуальны.

Степень изученности проблемы. Вопросы применения МСФО в России, анализ этапов реформирования, практические аспекты реализации концепций и принципов МСФО, нашли отражение в трудах видных отечественных и зарубежных авторов: Н.А. Миславская, Т.Ю. Гладкова, В.В. Кизь, Е.В. Асадова, Э.С. Дружиловская, А.А. Терехина, В.С. Плотников, О.В. Плотникова, С.И. Поленова, И.М. Дмитриева, В.Г. Гетьман, Л.И. Ткаченко, Г.Е. Машинистова, Ю.К. Харакоз, С.Н. Поленова, Т.В. Морозова, Д. Александер, Э. Бриттон, Э. Йориссен.

Цель и задачи выпускной квалификационной работы. Целью данной работы является исследование зарождения и развития МСФО в России.

Для реализации данной цели были поставлены следующие задачи:

1. Провести исследование процесса зарождения унифицированных правил международного бухгалтерского учета, причины распространения и признания мировым сообществом.

2. Исследовать трудности, с которыми сталкиваются страны при внедрении МСФО, проанализировать этапы введения МСФО в России, этапы реформирования национальных правил Бухгалтерского учета в соответствии с МСФО.
3. Провести сравнительный анализ ключевых отличий МСФО от Российских правил бухгалтерского учета.
4. Провести сравнительный анализ финансовых показателей, рассчитанных на основании данных отчетности составленных по правилам МСФО, и по правилам Российских правил бухгалтерского учета.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования является совокупность теоретических вопросов, связанных с введением, применением МСФО в России. Объектом исследования выступает отчетность предприятия Санкт-Петербурга.

Теоретико-методологической основой исследования являются труды отечественных авторов, специальная и общеэкономическая литература (отечественная и зарубежная). Нормативные акты Российской Федерации по вопросам реформирования бухгалтерского учета, ведения бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности, директивы Европейского Союза, соглашения Фонда МСФО и Комиссии по ценным бумагам США, Совета по стандартам финансового учета США. Кроме того, в процессе написания выпускной квалификационной работы были использованы статьи научно-практических конференций, материалы исследований, проводимых аудиторскими компаниями, публикуемые в журнале «МСФО на практике», интервью проводимое компанией PWC с руководителями Фонда МСФО. В ходе работы использовался широкий набор методов: сравнительный анализ, систематизация, исторические и логические методы.

Научная новизна проведенного исследования состоит в выявлении исторических особенностей становления и развития МСФО в России.

Основными результатами проведенного исследования стали следующие:

- на основе анализа реформирования бухгалтерского учета в России выделены 3 исторических этапа. Анализ документов выявил цикличность развития – при достижении поставленной цели одного этапа, возникают проблемы в аналогичном направлении, но требующие уже иного подхода к их решению.

- на основе результатов проведенного анализа ключевых отличий МСФО и Российских правил бухгалтерского учета выявлен ряд особенностей, заключающихся в том, что для устранения одних отличий – требуется изменение нормативно-правовых актов. Часть отличий имеют и более глобальный характер – применение некоторых принципов (результат

применения которых отразится в финансовой отчетности тем или иным образом) станет востребованным при развитии экономики страны в целом: развитии конкуренции, фондового рынка, увеличения частного сектора в экономике.

Практическая значимость исследования. Практическая значимость работы заключается в том, что результаты исследования могут быть использованы в аналитических службах предприятий, банковского сектора, частными инвесторами, при решении вопроса о заключении договорных отношений с контрагентом, при решении вопроса о кредитовании предприятий, либо при решении вопроса о вложении денежных средств в некое предприятия, путем покупки долевых инструментов.

Основные результаты работы могут быть использованы регулирующими органами при проработке вопросов следующих этапов реформирования национальной системы бухгалтерского учета.

Структура и объем работы. Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав, объединяющих 7 параграфов, заключения, списка использованной литературы. Основной объем выпускной квалификационной работы включает 70 страниц. В работе было использовано 71 источник литературы.

ГЛАВА 1. ИСТОРИЯ ПОЯВЛЕНИЯ И РАСПРОСТРАНЕНИЯ МСФО

1.1. История создания МСФО

В современных условиях – условиях постоянно растущих масштабов глобализации, развития интеграционных процессов, все большей вовлеченности отдельных стран в мировую экономику, роста деловой активности, развития рынков капитала, актуальной становится проблема сравнения финансовой отчетности, составленной на основании различных национальных стандартов. Различные национальные стандарты становятся барьером на пути свободного перемещения финансовых потоков, что становится одной из причин ухудшения инвестиционного климата страны, и как следствие торможения экономического развития. Таким образом, разработка и применение единых стандартов учета становится оптимальным решением вопроса понимания финансовой отчетности в условиях мировой экономики.

Целью данного параграфа является рассмотреть историю возникновения единых стандартов учета, этапы развития и понятие МСФО, способы внедрения стандартов в национальную экономику.

Существует несколько подходов к решению этой проблемы – гармонизация национальных стандартов и стандартизация бухгалтерского учета и отчетности.

Гармонизация и стандартизация бухгалтерского учета (*harmonization and standardization of accounting*) – термины, используемые для обозначения мероприятий, проводимых международными организациями по сближению национальных моделей бухгалтерского учета. Идея гармонизации различных систем бухгалтерского учета реализуется в рамках Европейского союза (ЕС). Она предполагает, что в каждой стране может существовать своя модель организации учета и система стандартов, ее регулирующих. Главное чтобы эти стандарты не противоречили аналогичным стандартам в других странах – членах сообщества, т.е. находились в гармонии друг с другом.¹

Результаты гармонизации учета представлены директивами Европейского союза (ЕС), основанными на французских и немецких правилах учета. Директивы рассматриваются странами – участницами ЕС, как инструмент гармонизации и являются обязательными. Страны сами решают, в каком виде и в каких формах эти директивы будут реализованы в

¹ Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели. Москва, Издательство: Компания КноРус 2010, с. 111.

национальном законодательстве в части бухгалтерского учета.² Следует отметить, что директивы регулируют не только бухгалтерский учет и отчетность, а являются звеном правового регулирования ЕС. В систему права также входят: регламенты, решения, рекомендации и заключения. Данные правовые акты имеют разную юридическую силу, которая закреплена в статье 249 Римского договора о создании Европейского союза, подписанного в 1957г.

В отличие от МСФО, директивы в области бухгалтерского учета, помимо выше указанных целей, создавались и с целью защиты интересов акционеров и третьих лиц, и как следствие регулирования деятельности Транснациональных корпораций – ТНК. В рамках международного права существует три уровня регулирования деятельности ТНК: внутреннее законодательство, двустороннее соглашение, многостороннее соглашение. Внутреннее законодательство предполагает регулирование компаний в рамках своей страны. Организационная структура ТНК позволяет избежать контроля такого вида регулирования. Двустороннее соглашение предполагает заключение договорных отношений между двумя заинтересованными странами. Однако и такие меры регулирования не всегда являются эффективными, так как ТНК не ограничиваются двумя странами. Очевидно, что необходимы более масштабные решения большого количества государств. Третий уровень - многостороннее соглашение, ранжируется по количеству стран участниц. Выделяют: универсальные, региональные и субрегиональные.

Четырнадцать основных директив образуют так называемую Программу гармонизации права компаний ЕС.³ Первая директива по праву компаний была утверждена Советом ЕС 9 марта 1968 года (68/151/ЕЕС). Данная директива регулирует вопросы 3-х разновидностей:

- 1) Правила о публикации обществом определенной информации и юридической силе такой публикации для третьих лиц;
- 2) Полномочия органов общества представлять его в отношениях с третьими лицами;
- 3) Недействительность процедуры создания общества.⁴

В сравнении с МСФО, в данной директиве список обязательных к публикации

² Поленова С.И. Международные стандарты финансовой отчетности: создание и конструктивные характеристики. // *Международный Бухгалтерский Учет* – 2005 - №10, - с. 42-50.

³ Алехина А.В. Правовое регулирование слияний и поглощений по законодательству Европейского союза // *Юридическая техника* - 2012 - №6 с. 55-56.

⁴ Беликова К.М., Иншакова А.О. Директивы ЕС, как универсальное средство гармонизации для создания публичности и открытости деятельности компаний. // *Евразийский юридический журнал* - 2010 - № 7(26) – с. 30-35.

документов шире. Например, в соответствии со ст.2, публикации подлежит устав организации и иные учредительные документы, и вносимые в них изменения, сведения о перемене местонахождения компании и др. В МСФО таких требований нет, хотя такие данные должны быть отражены в пояснительной записке, если они являются существенными.

Вторая директива от 13 декабря 1976 года (77/91/ЕЕС) «Директива о капитале компании» регулирует процедуру увеличения и уменьшения уставного капитала, порядок доступа к информации о капитале компании.

Третья директива от 9 октября 1978 года (78/855/ЕЕС) регулирует порядок слияния акционерных обществ. Шестая директива от 17 декабря 1982 года (82/891/ЕЕС) регулирует порядок разделения акционерных обществ.

Одиннадцатая директива от 21 декабря 1989 года (89/666/ЕЕС) уточняет положения относительно регулирования порядка обращения финансовой отчетности, с обозначением особенной процедуры предоставления информации филиалами и представительствами иностранных компаний.

Особое место в регулировании финансовой отчетности занимают четвертая, седьмая и восьмая директивы. Четвертая директива от 25 июля 1978 года (78/660/ЕЕС) о «Годовой отчетности», седьмая директива от 13 июня 1983 года (83/349/ЕЕС) о «Консолидированной отчетности» и восьмая директива от 10 апреля 1984 года (84/253/ЕЕС) затрагивают финансовую отчетность компаний, которые подлежат обязательной аудиторской проверке.

Четвертая директива координирует национальные нормы о годовой финансовой отчетности и распространяется на хозяйственные общества (АО, ООО, коммандитное товарищество на акциях). В директиве разработаны способы расчетов, используемые в отчетах и балансах, порядок проведения аудиторских проверок и публикации отчетных документов.

Седьмая директива ЕС регулирует отношения между материнской и дочерними организациями, составлению консолидированной отчетности. Директива предусматривает семь условий обязательного составления консолидированной отчетности. Требования консолидации относятся только к компаниям, которые были сформированы в результате приобретения, а не объединения или слияния.

Требования об обязательной проверке закрепленные в Четвертой и Седьмой директивах, стали следствием появления Восьмой директивы, которая регулирует квалификационные требования, предъявляемым к аудиторам и аудиторским фирмам.⁵

Общие для всех стран ЕС подходы установления гражданской и административной

⁵ Восьмая Директива от 10 апреля 1984г.

ответственности за нарушения в периодической отчетности зафиксированы с учетом принципов эффективности, пропорциональности и достаточности для предотвращения таких нарушений. Что касается уголовного наказания, то директивное регулирование оставляет разрешение данного вопроса на усмотрение стран-участниц. Таким образом, представляется, что характерным признаком директивного регулирования деятельности компаний в ЕС, в результате которого появляются унифицированные правила, является исключительная компетенция национального законодателя в вопросах выбора средств и способов достижения указанных в директивах результатов, что предопределяет мягкий подход европейского законодателя регулированию корпоративных отношений. Гармонизация же европейского законодательства о компаниях директивным способом по вопросам публичности, открытости и финансовой отчетности корпораций, а также установления ответственности за соответствующие нарушения привела к решению многих ранее стоящих перед ЕС проблем в области совершенствования регулирования торгового оборота в целом.⁶

Но, несмотря на положительные изменения, были и отрицательные стороны. Так при разработке директив предполагалось, что все компании имеют одинаковую юридическую форму и работают в Европейском сообществе по единому законодательству. Различия, которые существовали между национальными законами в различных странах, породили искусственную конкуренцию между компаниями, имеющими одинаковую организационно-правовую форму, относительно выбора страны, в которой требования менее жесткие. Единственным способом решения этой проблемы могла бы быть какая-либо другая форма регулирования, дающая возможность ориентироваться в условиях изменения экономики, требований современного инвестиционного сообщества и отличающаяся большей гибкостью.⁷

Таким решением стала стандартизация. По определению которое дает В.В. Ковалев, логика стандартизации такова: должен существовать унифицированный набор стандартов, приложимых к любой ситуации, к любой стране. Поэтому становиться бессмысленным разрабатывать национальные стандарты. Что касается внедрения единых стандартов, то в отличие от практики, используемой в ЕС, речь не идет о силовых методах с помощью законодательных органов – следование международным стандартам должно осуществляться в

⁶ Беликова К.М., Иншакова А.О. Директивы ЕС, как универсальное средство гармонизации для создания публичности и открытости деятельности компаний» // Евразийский юридический журнал . - 2010 - № 7(26) – С. 30-35.

⁷ Морозова Т.В. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие. Москва, Издательство: Синергия, 2012, с. 13.

результате добровольного соглашения профессиональных организаций стран.⁸

Так в 1973 г. по инициативе английского аудитора Г. Бенсона (*Henry Benson*, 1909-1995)⁹ был создан Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО). (В 2001 году КМСФО был реорганизован в Совет по международным стандартам финансовой отчетности – СМСФО, *International Accounting Standards Board*, IASB). Данная организация поставила перед собой задачу, которую она обозначила в Уставе: «Разработать в общественных интересах единый комплект высококачественных, доступных для понимания и применимых на практике бухгалтерских стандартов, предусматривающих формирование качественной, прозрачной и сравнимой информации в финансовой отчетности с целью оказания помощи участникам мировых рынков капитала и другим пользователям информации в принятии экономических решений».¹⁰

С этого момента начинается деятельность по созданию задуманного. Спустя 10 лет, в 1981 года, Комитет по МСФО становится полностью автономным в вопросах внедрения стандартов, обсуждения документов касающихся международного учета.

Для улучшения функционирования внутреннего рынка в сфере финансовых услуг согласно регламенту (ЕС) № 1606/2002 Европейского парламента от 19.07.2002¹¹ за каждый финансовый год начиная с 01.01.2005 общества, которые регулируются национальным правом государств — членов ЕС, обязаны готовить свою консолидированную отчетность в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), если на дату

⁸ Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели. Москва, Издательство: Компания КноРус 2010, с. 111.

⁹ Генри Бенсон родился в 1909 г. в Йоханнесбурге, Южная Африка; в 1926 г. начал работать служащим в компании *Cooper Bros*; в 1932 г. получил звание дипломированного бухгалтера высшей квалификации; в 1934-1940 гг. был компаньоном *Cooper Bros*; в 1940-1945 гг. служил офицером в гвардии; в 1946 г. стал командором ордена Британской империи; в 1946-1975 гг. вновь был компаньоном *Cooper Bros*; в 1964 г. получил рыцарское звание; в 1971 г. стал рыцарем ордена Большого креста Британской империи; в 1973-1975 гг. был председателем Международного комитета по бухгалтерским стандартам; в 1976-1979 гг. председатель Королевской комиссии по правовым услугам; в 1981 г. стал пожизненным пэром.

¹⁰ Делойт Туш Томацу Лимитед (анг. *Deloitte Touche Tohmatsu Limited*) международная сеть компаний, оказывающих услуги в области консалтинга и аудита. (официальный сайт) / Предисловия к МСФО (Preface to International Financial Reporting Standards) Цели КМСФО (**IASB's objectives**) Пункт «а». URL: <https://www.iasplus.com/en/standards/other/preface> (дата обращения 25.01.2018)

¹¹ Нормативно-правовая база документов Европейского союза (официальный сайт) / Регламент (ЕС) № 1606/2002 Европейского Парламента и Совета от 19 июля 2002 г. о применении международных стандартов финансовой отчетности. URL: <http://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2002/1606/oj>. (дата обращения – 25.01.2018)

составления баланса их ценные бумаги разрешены к продаже на регулируемом рынке любого государства — члена ЕС. Компании, чьи акции не котируются на биржах, продолжают руководствоваться директивами.

По данным на 10 августа 2017 года, применение стандартов обязательно для использования публичными организациями или разрешены в той или иной степени в 150 странах.¹² Значимым для фонда стал 2002 год – с этого момента начата работа по сближению МСФО и Американских принципов – US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles). Данный процесс называется – конвергенция, которая осуществляется в рамках действия Норуолкского соглашения - The Norwalk Agreement,¹³ подписанного между Советом по стандартам финансового учёта США - FASB (Financial Accounting Standards Board) и Советом по МСФО – IASB 18 сентября 2002года. Целью данного соглашения было: принятие Комиссией по ценным бумагам и биржам - SEC (The United States Securities and Exchange Commission) США решения по адаптации или разрешения использовать МСФО для подготовки отчетности компаниями в США; увеличение количества стран использующих МСФО и на базе этого формирование системы глобальных стандартов финансовой отчетности.

Под конвергенцией (convergence) В.В. Ковалев¹⁴ понимает процесс сближения моделей бухгалтерского учета, выражающийся фактически в сближении систем национальных стандартов с МСФО (IFRS). Поскольку во многих странах американские бухгалтерские стандарты (US GAAP) рассматриваются как некий образчик международных стандартов, процесс конвергенции в значительной степени сводится к сближению US GAAP и IFRS. Проблема противоречия между IFRS и US GAAP коренится в различии подходов к сути и логике регулирования, исповедуемых в рамках соответственно континентальной и англо-американской моделей учета (заметим, что по этому вопросу Великобритания находится на позициях континентальной школы). Представители континентальной школы считают, что в основе стандартов должны быть принципы с ограниченными указаниями по их применению;

¹² Фонд МСФО (The IFRS Foundation) (официальный сайт) / Статистика о применении МСФО в мире по юрисдикциям. URL: <http://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/> Дата обращения: 25.01.2018)

¹³ Совет по стандартам финансового учета США – FASB (Financial Accounting Standards Board) (официальный сайт) / Текст Норуолкского соглашения - The Norwalk Agreement. URL: <http://www.fasb.org/news/memorandum.pdf> (дата обращения: 25.01.2018)

¹⁴ Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели. Москва, Издательство: Компания КноРус 2010, с. 243-244.

американцы ратуют за правила с более детализированными указаниями по их применению. Континентальный подход базируется на исповедуемой британскими специалистами концепции достоверности и непредвзятости (true and fair view), американский подход предполагает более жесткую регулируемость и заданность (не случайно британцы имеют около трех десятков национальных стандартов, а американцы около 160). Проект по конвергенции систем бухгалтерского учета в определенном смысле является продолжением и развитием процессов гармонизации и стандартизации учета; смысловое содержание всех этих процессов сводится к намерению конструирования некоторого инварианта правил ведения учета, которые были бы едиными для мирового бухгалтерского сообщества. Идея сближения учетных систем стала вновь актуальной после прошедших в начале XX в. нескольких финансовых скандалов с крупными американскими корпорациями и кризисам на финансовых рынках. Тогда и было объявлено о начале проекта конвергенции под эгидой Международной федерации бухгалтеров (IFAC). Собственно, работа по реструктуризации и переработке МСФО ведется Советом по международным стандартам финансовой отчетности (IASB).

В общем виде стратегия конвергенции заключается в последовательной замене наиболее проблемных и критикуемых стандартов в обеих системах новыми стандартами, а также в разработке так называемых общих стандартов с идентичными подходами при формировании отдельных показателей финансовой отчетности. Достигаться это должно путем выбора и применения наилучшего стандарта из действующих аналогичных стандартов в МСФО и US GAAP.¹⁵

Результатом реализации Норуолкско соглашения должно было стать:

Принятие SEC решения по адаптации или разрешению использовать МСФО для подготовки отчетности компаниями в США;

Расширению распространения сферы использования МСФО на другие страны и, в конечном итоге к формированию на его базе системы глобальных стандартов финансовой отчетности.

В 2005 году Дональд Николасон (Donald T. Nicolaisen), главный бухгалтер SEC, впервые упомянул о так называемой дорожной карте (roadmap) взаимоотношений между IASB и FASB (план по развитию конвергенции) в своей статье «A Securities Regulator looks at Convergence»¹⁶.

¹⁵ Дмитриева И.М. Перспективы внедрения международных стандартов финансовой отчетности в национальные учетные системы» // Мир новой экономики - 2016 - №3 – С. 62-65.

¹⁶ Делойт Туш Томацу Лимитед (анг. Deloitte Touche Tohmatsu Limited) (официальный сайт) / Текст статьи Дональда Николасона «A Securities Regulator looks at Convergence» URL: <https://www.iasplus.com/en/binary/usa/0504nicolaisen.pdf> (дата обращения: 25.01.2018)

Этот план включал в себя условия, предпосылки и ключевое требование для достижения принятия МСФО SEC (оно представляло собой необходимость одинакового качества финансовых отчетностей, составленных, с одной стороны, в соответствии с US GAAP, и, с другой стороны, в соответствии с IFRS). Кроме того, в плане впервые упоминалась возможность не предоставлять европейскими компаниями документа согласования с US GAAP.

В 2006 году был подписан Меморандум Взаимопонимания (Memorandum of Understanding between the FASB and the IASB).¹⁷ В данном соглашении были определены долгосрочные и краткосрочные проекты по конвергенции между МСФО и US GAAP.

Краткосрочные проекты включали 10 направлений: затраты по займам (Borrowing costs), возможность оценки финансовых инструментов по справедливой стоимости (Fair value option), государственная помощь (Government grants), обесценение (Impairment), налог на прибыль (Income tax), инвестиционная собственность (Investment properties), исследования и разработки (Research and development), отчетность по сегментам (Segment reporting), события после отчетной даты (Subsequent events), совместные договоренности (Joint ventures).

Одним из достижений процесса гармонизации является отмена в 2007 году требования Комиссии по ценным бумагам и биржам США (SEC) о необходимости иностранными компаниям, зарегистрированным на биржах США, предоставлять годовую отчетность в соответствии с ОПБУ США, если их отчетность подготовлена в соответствии с МСФО.¹⁸

Следующим шагом на пути конвергенции стало намерение SEC, объявленное в августе 2008 года (Speech by SEC Commissioner Elisse B. Walter),¹⁹ требовать от всех заинтересованных американских компаний принимать МСФО. Например, крупным транснациональным компаниям США, с рыночной капитализацией около 2,5 трлн долларов, использовать МСФО с 2010 года, для всех остальных публичных компаний начиная с 2014 года. Это намерение было

¹⁷ Совет по стандартам финансового учета США – FASB (Financial Accounting Standards Board) (официальный сайт) / Текст соглашения – Дорожная карта по конвергенции между МСФО и ГААП на 2006-2008 годы (A roadmap for Convergence between IFRSs and US GAAP – 2006-2008 Memorandum of Understanding between the FASB and the IASB) URL: http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&cid=1176156245558&d=&pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage (дата обращения: 25.01.2018)

¹⁸ PricewaterhouseCoopers (официальный сайт) Учебное пособие АССА ДипИФР, (Электронный ресурс) 2016 с. 19. URL: <https://www.pwc.ru/ru/training/assets/dipifr-dec2014-textbook.pdf> (дата обращения 25.01.2018)

¹⁹ Делойт Туш Томацу Лимитед (анг. Deloitte Touche Tohmatsu Limited) (официальный сайт) / Тест Намерения SEC: «Speech by SEC Commissioner Elisse B. Walter» URL: <https://www.iasplus.com/en/binary/usa/sec/0808walter.pdf> (Дата обращения: 25.01.2018)

утверждено Комиссией по ценным бумагам США SEC, в ноябре 2008 года и названо «Roadmap for the potential use of financial statements prepared in accordance with international financial reporting standards by u.s. issuers»²⁰.

С конца 2009 года, темпы конвергенции двух систем отчетности стали снижаться, и в конечном итоге практически остановились. В декабре 2012 года США отразили окончательную позицию по процессу конвергенции, которая заключалась в том, что Соединенные Штаты не могут полностью полагаться на стандарты, фундаментом которых являются принципы, и что 100%-я сопоставимость финансовых отчетностей не может быть достигнута в ближайшем будущем.

В заключении необходимо сказать, что несмотря на то, что директивы Европейского Союза (в области учета), как первая попытка гармонизации правил ведения бухгалтерского учета показала свою эффективность, все же имела и недостатки. Так директивное регулирование устанавливало некие требования, конечные результаты, а методы достижения указанных требований и результатов регулировались на национальном уровне. Данный факт и стал причиной некой искусственной конкуренции. Решением этой проблемы была идея создания единых стандартов учета – МСФО. Одним из основных драйверов распространения и признания МСФО как международного финансового языка, стало повсеместное признание МСФО ведущими биржами мира (н.р. Лондонская биржа).

Рассмотрим практику применения МСФО в мире.

²⁰ Комиссия по ценным бумагам и биржам США– SEC (англ. The United States Securities and Exchange Commission) (официальный сайт) / Текст документа «Roadmap for the potential use of financial statements prepared in accordance with international financial reporting standards by U.S. issuers. URL: <https://www.sec.gov/rules/proposed/2008/33-8982.pdf> (дата обращения 25.01.2018)

1.2. Практика применения МСФО в мире

Целью данного параграфа является рассмотрение вопросов практического внедрения МСФО в учетную практику страны, выявление основных проблем и трудностей с которыми сталкиваются страны при внедрении МСФО.

По последним данным (на 30 марта 2017 года) сайта Совета МСФО (<http://www.ifrs.org>) 150 стран мира используют МСФО в той или иной степени.

Таблица 1.

Применение МСФО по регионам.

Регион	Количество юрисдикций применяющих МСФО	Процент применения МСФО по регионам от общего количества.	Процент применения МСФО по регионам от стран-членов ООН (193) ²¹
Европейский	44	29%	23%
Африканский	23	15%	12%
Средний запад	13	9%	7%
Азиатский и Океания	33	22%	17%
Американский (Южная и Северная)	37	25%	19%
Итого	150	100%	78%

В данной таблице 1 юрисдикциями, применяющими МСФО, считаются страны при применении хотя бы одного из следующих 5-ти критериев:

1. Стандарты МСФО обязательны для применения государственными и публичными компаниями.
2. Стандарты МСФО допускаются, но не требуются для государственных и публичных компаний.
3. Стандарты МСФО требуются или разрешаются для иностранных компаний, чьи

²¹ Организация Объединенных Наций – ООН (United Nations – UN) (официальный сайт) / список Членов Организации Объединенных Наций: 193 страны – члены ООН, 2 страны – наблюдатели. URL: <http://www.un.org/en/member-states/index.html> (дата обращения: 25.01.2018)

акции торгуются на биржевых рынках.

4. Стандарты МСФО требуются или разрешаются для предприятий, относимых к категории малого и среднего предпринимательства.

5. Стандарты МСФО для предприятий малого и среднего предпринимательства находятся на рассмотрении.

На основании данных таблицы видно, что 78% стран-членов ООН уже используют МСФО, в той или иной степени.

Таблица 2.

Применение стандартов МСФО в 150 юрисдикциях:

Регион	Юрисдикций в регионе применяющих МСФО	Юрисдикции и в которых применение МСФО обязательно для большинства Публичных компаний	В %	Юрисдикции в которых применение МСФО обязательно или разрешено для некоторых Публичных компаний	Юрисдикции в которых не используется МСФО для Публичных компаний
Европейский	44	43	98%	1	0
Африканский	23	19	83%	1	3
Средний запад	13	13	100%	0	0
Азиатский и Океания	33	24	73%	3	6
Американски й (Южная и Северная)	37	27	73%	8	2
Итого	150	126	84%	13	11
В % от 150.	100%	84%		9%	7%

В 126 из 150 юрисдикций Стандарты МСФО обязательны для применения большинством Публичных компаний, что составляет 84% от стран применяющих МСФО и 65% от стран-членов Организации Объединенных Наций.

На основании проанализированных данных применения Стандартов МСФО можно

сделать вывод, что количество стран, применяющих МСФО очень большое. Наиболее развитые регионы мира, такие как Европейский Союз, показывают наибольший процент применения Стандартов (во всех странах ЕС применение МСФО обязательно для публичных компаний за исключением Швейцарии²²).

Впервые о проблемах применения МСФО в разных странах стали говорить в конце ноября 2005 года. 21-23 ноября в Женеве прошла 22 Сессия Межправительственной рабочей группы экспертов по международным стандартам учета и отчетности²³ - Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR).²⁴

Данная Межправительственная организация (рабочая группа экспертов по МСФО) создана по решению Экономического и Социального Совета ООН в 1982 году, с целью оказания помощи развивающимся странам и странам с переходной экономикой в применении передовой практики учета и корпоративного управления, что способствует повышению инвестиционного климата и устойчивому экономическому развитию. Данная цель достигается посредством комплексного исследования, созданием межправительственного консенсуса, распространения информации и технического сотрудничества.

Секретариатом ЮНКТАД (Конференция ООН по торговле и развитию (ЮНКТАД) — орган Генеральной Ассамблеи ООН. Конференция создана в 1964 году. Штаб-квартира ЮНКТАД находится в Женеве²⁵) был подготовлен документ, содержащий обзор вопросов, связанных с практическим применением МСФО (TD/B/COM.2/ISAR/28). В данном документе было выделено три основных вопроса:

1. последние тенденции процесса конвергенции с МСФО;

²² Фонд МСФО (The IFRS Foundation) (официальный сайт) / Статистика о применении МСФО в мире по юрисдикциям. Швейцария. URL: <http://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/switzerland/> (дата обращения: 25.01.2018)

²³ Межправительственная рабочая группа экспертов по МСФО (Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting) (официальный сайт) / Протокол 21 сессии «Обзор практики применения Международных стандартов финансовой отчетности» (Review Of Practical Implementation Issues Of International Financial Reporting Standards)» № TD/B/COM.2/ISAR/28 от 20.10.2005 года. URL: <http://unctad.org/en/pages/MeetingsArchive.aspx?meetingid=10286>. (дата обращения 06.01.2018)

²⁴ Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности - Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) (официальный сайт) URL: <http://isar.unctad.org/> (дата обращения: 25.01.2018)

²⁵ Конференция ООН по торговле и развитию (ЮНКТАД) (United nations conference on trade and development) (официальный сайт) URL: <http://unctad.org/en/Pages/aboutus.aspx> (дата обращения 25.01.2018)

2. ключевые вопросы практического применения МСФО;
3. предварительные наблюдения о влиянии внедрения МСФО на финансовую отчетность.

Среди основных проблем применения МСФО были обозначены: сфера применения МСФО; институциональные вопросы; вопросы правового внедрения; технические вопросы.

Так страна, решившаяся на внедрение и использование МСФО в качестве стандартов учета, сталкивается с необходимостью решения перечисленных вопросов. Рассмотрим каждый вопрос подробнее:

Сфера применения: страна принявшая решение использовать МСФО сталкивается с проблемой внедрения (включения) МСФО в национальное законодательство, с необходимостью изменения национальных нормативно-правовых актов, которые затрагивают не только правила учета и отчетности, но и другие вопросы регулирующие социально-экономические вопросы.

Из данных таблицы 2 «Применение стандартов МСФО в 150 юрисдикциях» 84% юрисдикций из 150 обследованных стран используют МСФО для обязательного применения для Публичных компаний, имеющих листинг на фондовых рынках. Данные компании часто входят в группы компаний и составляют консолидированную отчетность. На основании этого можно сделать вывод, что МСФО в первую очередь предназначены для крупных компаний и групп компаний, что подтверждается и составом МСФО – 5 стандартов: МСФО (IFRS) 3 Объединения бизнеса (Business Combinations), МСФО (IFRS) 10 Консолидированная финансовая отчетность (Consolidated Financial Statements), МСФО (IFRS) 11 Совместная деятельность (Joint Arrangements), МСФО (IFRS) 12 Раскрытие информации об участии в других предприятиях (Disclosure of Interests in Other Entities), МСФО (IAS) 27 Отдельная финансовая отчетность (Separate Financial Statements), МСФО (IAS) 28 Инвестиции в ассоциированные и совместные компании (Investments in Associates and Joint Ventures) – регламентируют формирование отчетности групп компаний.

В связи с этим возникает проблема целесообразности применения МСФО для предприятий малого и среднего бизнеса, возможные выгоды и превышение выгод над затратами на подготовку отчетности. Про данную проблему в статье «Резервы совершенствования бухгалтерского учета и отчетности коммерческих организаций в России» писал Виктор Григорьевич Гетьман: «Действующий набор международных стандартов весьма громоздок для предприятий малого и среднего бизнеса. В этой связи Совет по МСФО был вынужден провести обширные исследования по данному вопросу и реализовать целый круг мероприятий. По их результатам Совету по МСФО пришлось вносить коррективы в свою

деятельность и в отдельные провозглашенные им ранее установки. Прежде он отстаивал точку зрения, что разработанные МСФО могут использоваться не только крупные, но и все остальные коммерческие компании. Однако впоследствии был вынужден не только признать целесообразность, но и разработать упрощенный вариант МСФО для предприятий малого и среднего бизнеса, которые вступили в силу с 09.07.2009. Они существенно отличаются от прежних, которые стали называть «Полные МСФО» Последние теперь предназначаются прежде всего для публичных и других общественно значимых компаний».²⁶

Институциональные вопросы. К проблемам институционального характера относятся вопросы взаимодействия между разработчиками МСФО и национальными регулирующими органами.

Для эффективного внедрения необходим механизм взаимодействия между разработчиками МСФО (IASB) и национальными регулирующими органами. О важности такого механизма в своем интервью в 2014 году, опубликованном компанией PWC,²⁷ говорил член правления КМСФО (IASB) Амаро Гомес²⁸ - о рабочей группе – Группе разработчиков стандартов Латинской Америки (GLASS), которая была создана в 2011 году: «Эта группа играет решающую роль в обеспечении и укреплении взаимодействия между странами Латинской Америки и IASB и вносит вклад методологического характера в разработку новых стандартов, поправок и интерпретаций». Таким образом, создание данного механизма имеет двухстороннюю связь – способствует эффективному внедрению МСФО для стран, и помогает КМСФО (IASB) в разработке новых стандартов аккумулируя лучшие практики национальных систем учета.

К вопросам взаимодействия также относятся перевод МСФО на другие языки. Перевод текстов МСФО представляет собой достаточно сложную проблему, как с технической (сложный понятийный аппарат) точки зрения, так и с точки зрения времени и ресурсов. Кроме

²⁶ Гетьман В.Г. Резервы совершенствования бухгалтерского учета и отчетности коммерческих организаций в России // Международный бухгалтерский учет – 2012 - №41 – с. 22-34.

²⁷ Фернандо Чикето. «IASB представляет: Амаро Гомес» / Вестник МСФО, 2014 год, стр 6, (интервью) [официальный сайт PricewaterhouseCoopers (PWC) Россия] URL: https://www.pwc.ru/ru/ifrs/bulletin/vestnik_msfo_sep_2014.pdf. (дата обращения 25.01.2018)

²⁸ Амаро Луис де Оливейра Гомес (Amaro Luiz de Oliveira Gomes) в 2009 году стал членом правления КМСФО (IASB). Ранее занимал пост руководителя Департамента систем финансового регулирования Центрального банка Бразилии. В июле 2014 года был вновь назначен членом правления IASB на второй пятилетний срок. [официальный сайт Фонда МСФО]. URL: <http://www.ifrs.org/about-us/our-structure/iasb/amaro-gomes/> (дата обращения 25.01.2018)

того, в процессе расширения использования МСФО в мире, Стандарты стали приобретать национальный колорит. Так на официальном сайте аудиторской компании Deloitte было опубликовано исследование,²⁹ проведенное в 2012 году (по состоянию на 2012 год МСФО применялось в 122 странах мира): «Из 122 стран, разрешающих или требующих применять МСФО, в 87 странах в аудиторском заключении говорится о соответствии отчетности МСФО, а в 32 странах (причем 30 из них – страны ЕС) – о соответствии МСФО в национальной версии.» Таким образом 26% стран используют национальную версию МСФО.

К институциональным вопросам так же относятся проблемы кадровой подготовки и разработки учебных материалов. Необходимо признать тот факт, что в современных условиях требования к бухгалтерам во всем мире становятся все более высокими. Сфера финансов, налогов и отношений с контролирующими органами становится все более важной для успешного продвижения дела организации любой формы собственности. Гарантом стабильности в этой сфере после руководителя, безусловно, является главный бухгалтер организации.³⁰

Международная федерация бухгалтеров МФБ (IFAC – International Federation of Accountants)³¹ устанавливает требования к уровню квалификации которой должен обладать бухгалтер. Данные требования содержатся в Международных стандартах образования для профессиональных бухгалтеров – МСО (IES – International Education Standard). В МСО входят следующие документы:

Концептуальная основа международных положений по образованию;

Введение в международные стандарты по образованию;

МСО (IES) 1 «Вступительные требования к программе профессионального бухгалтерского образования»;

²⁹ Делойт Туш Томацу Лимитед (Deloitte Touche Tohmatsu Limited). Исследование, проведенное в 2012 году о применении МСФО в мире (Use of IFRS by jurisdiction, Totals for listed companies) [официальный сайт] URL: <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrs-topics/use-of-ifrs> (дата обращения 25.01.2018)

³⁰ Ткаченко Л.И. Актуальность и проблемы подготовки специалистов финансово-учетной сферы в соответствии с МСФО // Проблемы учета и финансов. – 2014 - №4(16) – С. 78.

³¹ Международная федерация бухгалтеров (МФБ) (англ. International Federation of Accountants (IFAC)) — глобальная организация бухгалтеров, основанная в 1977 году. В её состав входят 175 членов из 130 стран и юрисдикций, объединяющих свыше 2,5 миллионов бухгалтеров, занятых в общественной практике, промышленности, торговле, управлении и академической деятельности. Через советы, входящие в МФБ, организация устанавливает международные стандарты в области этики, аудита, образования и бухгалтерского учёта. (официальный сайт) URL: <https://www.ifac.org/> (дата обращения 25.01.2018)

МСО (IES) 2 «Содержание программ образования профессиональных бухгалтеров»;
МСО (IES) 3 «Профессиональные навыки»;
МСО (IES) 4 «Профессиональные ценности, этика, отношения»;
МСО (IES) 5 «Требования по практическому опыту»;
МСО (IES) 6 «Оценка профессиональных возможностей и компетентности»;
МСО (IES) 7 «Продолжение профессионального развития»;
МСО (IES) 8 «Требования к компетентности специалистов по аудиту».³²

Таким образом для разработки и внедрения в ВУЗы страны программ по подготовки профессиональных бухгалтеров можно использовать данные стандарты. Перечисленные МСО (IES) определяют необходимые знания, которые требуются от кандидата для компетентного выполнения своих функций, практические навыки, которые должен получить кандидат. Также стандарты содержат нормы для содействия к постоянному обучению и повышению квалификации бухгалтеров после получения образования.

На сегодняшний день существуют организации, осуществляющие подготовку специалистов, соответствующих требованиям МСО, кроме того в рамках ряда институтов разработаны специальные программы. Наиболее крупные (по количеству студентов в мире) такие как: ACCA – The Association of Chartered Certified Accountants (Ассоциация дипломированных сертифицированных бухгалтеров). Программа Американского института сертифицированных бухгалтеров США - CPA³³ (Certified Public Accountant), для подготовки специалистов US GAAP.

Что касается МСФО, то в рамках ACCA, разработана программа DipIFR – Diploma in International Financial Reporting – диплом по международной финансовой отчетности. Преимуществом данной программы является возможность прохождения обучения и сдачи экзаменов на национальном языке (например, в России данная программа называется DipIFR Rus, которая осуществляется на русском языке). Прохождение и успешная сдача экзаменов освобождает от сдачи одного (F7 Financial Reporting) из 14 экзаменов программы ACCA.

Таким образом для подготовки высококвалифицированных специалистов в области МСФО, странам необходимо решить ряд вопросов:

Сближение образовательных программ, зачитываемых в национальных университетах

³² Ткаченко Л.И. Актуальность и проблемы подготовки специалистов финансово-учетной сферы в соответствии с МСФО // Проблемы учета и финансов. – 2014 - №4(16) – С. 78.

³³ Официальный сайт института (Институт сертифицированных бухгалтеров США) URL: <https://nasba.org/exams/cpaexam/examfaq/#admin> (дата обращения 21.04.2018)

с программами подготовки проводимых для получения международных сертификаций;

Стимулирование национальных университетов в получении аккредитации образовательных программ в международных центрах. (Например, у Санкт-Петербургского государственного университета есть аккредитация АССА по трем образовательным программам) (так же в этот список входят: Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Московский государственный университет путей сообщения (МИИТ), Институт Экономики и Финансов и др.³⁴);

И другие вопросы.

Данные действия будут способствовать повышению качества подготовки специалистов по МСФО.

Вопросы правового внедрения.

На современном этапе можно выделить следующие основные подходы к внедрению МСФО на национальном уровне (часть из них была подробно описана в параграфе 1.1):

Прямое внедрение МСФО в качестве национальных стандартов;

Проведение работ по признанию национальных стандартов эквивалентными международным;

Конвергенция национальных стандартов с МСФО;

Разработка новых национальных стандартов в направлении их соответствия международным стандартам;

Одобрение применения МСФО для некоторых компаний.³⁵

Как уже было отмечено в «Сфере применения», не зависимо от выбранного способа, для эффективного внедрения МСФО необходимо разработать механизмы правового внедрения Стандартов в национальную нормативно-правовую практику. В связи с различиями в способах правового регулирования, культурно-исторических особенностей разных стран, возникает необходимость в координации механизмов правового внедрения на международном и наднациональном уровнях.

Одним из международных органов играющим важную роль в координации механизмов внедрения МСФО является Международная организация комиссий по ценным бумагам

³⁴ Список образовательных программ ВУЗов, аккредитованных АССА в России. Официальный сайт АССА. URL: <http://www.accaglobal.com/russia/ru/learning-provider/colleges/list.html> (дата обращения 21.04.2018)

³⁵ Дмитриева И.М. Машинистова Г.Е. Харакоз Ю.К. Финансовый и управленческий учёт в условиях перехода на МСФО. Москва, Издательство Юнити-Дана 2014, стр 17.

(International Organization of Securities Commissions – IOSCO)³⁶. Главными задачами IOSCO являются:

Координация сотрудничества между комиссиями по ценным бумагам разных стран с целью обеспечения более эффективного государственного регулирования национальных рынков ценных бумаг;

Обмен опытом государственно-правового регулирования рынка ценных бумаг и внедрение более совершенных методов регулирования рынка ценных бумаг;

Выработка единых стандартов поведения на рынках ценных бумаг и осуществление государственного надзора за международными соглашениями в области обращения ценных бумаг;

Взаимная помощь с целью обеспечения единства и неделимости рынков ценных бумаг и борьбы с правонарушениями.³⁷

В октябре 2005 года IOSCO объявила о создании договоренности регулирующих органов-членов IOSCO, об обмене опытом и решениями о применении МСФО (regulatory interpretations of IFRS).³⁸

Технические вопросы. Большой объем стандартов и их сложность могут стать еще одной трудностью для практического внедрения и применения МСФО, особенно для развивающихся стран. Особенностью МСФО является то, что они ориентированы на принципы (principle based), это может привести к непоследовательному применению в разных странах ввиду исторических особенностей национального учета, либо отсутствием достаточно опытных или квалифицированных бухгалтеров.

К техническим вопросам также относят сложности применения оценки по справедливой стоимости элемента для признания его в финансовой отчетности. Данный метод широко используется в МСФО.

³⁶ The International Organisation of Securities Commissions – IOSCO (официальный сайт) IOSCO — международная финансовая организация, объединяющая национальные органы регулирования рынка ценных бумаг. Штаб-квартира организации находится в Мадриде, Испания. URL: <https://www.iosco.org/>. (дата обращения 28.01.2018)

³⁷ IOSCO (официальный сайт) / Об организации IOSCO, сфера деятельности, цели и задачи URL: https://www.iosco.org/about/?subsection=about_iosco (дата обращения 28.01.2018)

³⁸ IOSCO (официальный сайт) / Ежегодный отчет Приложение 3 «Обновление базы данных МСФО» (update on international financial reporting standards (ifrs) database) URL: https://www.iosco.org/annual_reports/annual_report_2006/pdf/ap3Report.pdf (дата обращения 28.01.2018)

В соответствии с МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»³⁹ под справедливой стоимостью понимается рыночная оценка, а не оценка, формируемая с учетом специфики предприятия. По некоторым активам и обязательствам могут существовать наблюдаемые рыночные операции или рыночная информация. По другим активам и обязательствам наблюдаемые рыночные операции или рыночная информация могут отсутствовать. Однако цель оценки справедливой стоимости в обоих случаях одна и та же - определить цену, по которой проводилась бы операция, осуществляемая на организованном рынке, по продаже актива или передаче обязательства между участниками рынка на дату оценки в текущих рыночных условиях (то есть выходная цена на дату оценки с точки зрения участника рынка, который удерживает актив или имеет обязательство). Таким образом из определения следует, что для того, чтобы получить справедливую стоимость, необходимо наличие хорошо развитых организованных рынков.—Помимо того, что по некоторым специфическим активам рынок в принципе может быть ограничен, так еще и в уровень развития последнего в разных странах отличается, следовательно, применение данного метода может быть затруднено.

Так о трудностях применения метода оценки по справедливой стоимости применительно к российской практике, в своей статье пишет, С.Н. Поленова: «Вопросы отражения в бухгалтерском учете данных об активах и обязательствах российских организаций по справедливой стоимости является наиболее сложным и дискутируемым».⁴⁰ Сложность еще обусловлена тем, что традиционным видом оценки в бухгалтерском учете и отчетности на протяжении столетий стала оценка, основанная на фактических расходах по приобретению активов. Их совокупность составляет первоначальную стоимость и фактическую себестоимость имущества, другие производные от них оценочные показатели.

Таким образом в стране в которой традиционно использовалась оценка по исторической стоимости, применение метода оценки по справедливой стоимости может вызвать затруднения.

Итак, из рассмотренного блока вопросов видно, что круг проблем, с которыми сталкивается страна при внедрении и практическом применении МСФО достаточно широк и

³⁹ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 18.07.2012 N 106н) (ред. от 26.08.2015). Правовая система консультант плюс, URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_133869/ (дата обращения 21.04.2018)

⁴⁰ Поленова С.Н. К вопросу оценки по справедливой стоимости объектов бухгалтерского учета. // Международный бухгалтерский учет – 2015 - №1 (343) – С. 2-3.

требуют комплексного подхода к их решению. Так на стадии принятия решения о переходе на МСФО необходимо решить, как это будет осуществляться - посредством внедрения стандартов или конвергенции национальных стандартов с МСФО. Определить круг организаций, для которых МСФО будет обязательно, целесообразность применения международных стандартов для малых и средних предприятий. Далее возникают вопросы о необходимости создавать институты, разрабатывать нормативно-правовые акты. В процессе внедрения также важно наладить взаимодействие с Фондом МСФО, для консультирования и последовательного внедрения и применения МСФО. Данное взаимодействие также необходимо для одобрения Фондом переведенных текстов МСФО на национальный язык. Помимо сложности перевода стандартов, необходимо также наличие постоянно действующего органа, который будет оперативно заниматься переводом стандартов, разъяснений и пояснений к ним. Уже на этапе принятия решения о переходе на МСФО необходимо разрабатывать программы для подготовки специалистов и внедрения программ в ВУЗы. Для координации механизмов правового внедрения созданы специальные межправительственные организации, которые оказывают необходимую помощь и консультации, имеют богатый опыт внедрения МСФО в разных странах.

Далее рассмотрим историю введения МСФО в России.

ГЛАВА 2. ОСОБЕННОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ МСФО В РОССИИ

2.1. Введение МСФО в России

Целью данной главы является рассмотрение исторических этапов введения МСФО в практику учета России. Анализ результатов внедрения, анализ ключевых отличий, которые остаются на сегодняшний день.

Переход российской экономики от плановой к рыночной требовал реформирования нормативно-правовой базы, включая и реформирование национальной системы бухгалтерского учета. Основным образцом реформирования последнего стали МСФО. Впервые, необходимость перехода на МСФО на государственном уровне была обозначена в 1997г., в Послании Президента РФ Федеральному Собранию. Затем вышел Указ Президента РФ от 03.04.1997г, №278 «О первоочередных мерах по реализации Послания Президента Российской Федерации Федеральному Собранию «Порядок во власти – порядок в стране». (п. 26. Разработать и утвердить до 15 ноября 1997г. программу перехода с 1998 года на международные стандарты бухгалтерского учета).⁴¹ Была разработана программа перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики (Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной постановлением Правительства РФ от 06.03.98 г. № 283.⁴²). Задачи данной реформы заключались в следующем:

1. Сформировать систему стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов;
2. Обеспечить увязку реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне;
3. Оказать методическую помощь организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учета.

⁴¹ Указ Президента РФ от 03.04.1997 N 278 (ред. от 19.09.1997) «О первоочередных мерах по реализации Послания Президента Российской Федерации Федеральному Собранию «Порядок во власти - порядок в стране. (О положении в стране и основных направлениях политики Российской Федерации)».[Электронный ресурс] Правовая система Консультант плюс.URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_13948/, (дата обращения: 06.01.2018)

⁴² Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 N 283, [Электронный ресурс] Правовая система Консультант плюс.URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18125/, (дата обращения: 06.01.2018)

План программы реформирования включал 5 направлений:

1. Совершенствование нормативно-правового регулирования, (декабрь 1999г.)⁴³;
2. Разработка и утверждение положений (стандартов) бухгалтерского учета (2000г.);
3. Разработка и утверждение инструкций, методических указаний, комментариев (март 2000г.);
4. Формирование бухгалтерской профессии, подготовка и повышение квалификации специалистов бухгалтерского учета (2000г.);
5. Международное сотрудничество (2000г.).

В рамках данных направлений планировались подготовка и издание перевода на русский язык международных стандартов финансовой отчетности и словаря терминов, употребляемых в них. В программе также было решено не внедрять МСФО, а переработать национальные стандарты, т.е. посредством гармонизации.

Во исполнение направления «Разработка и утверждение положений (стандартов) бухгалтерского учета» был утвержден «План внедрения положений (стандартов) бухгалтерского учета в практику»⁴⁴, который предполагал разработку (в 1998-1999годах) 22-х стандартов по бухгалтерскому учету по трем группам: Общие вопросы раскрытия информации; Активы и обязательства организации; Финансовые результаты деятельности организации.

Анализ выполнения программы реформирования сделан Поленовой С.Н., которая подсчитала, что к концу 2005г., было принято и введено 20 положений по бухгалтерскому учету (ПБУ), представляющих национальные бухгалтерские стандарты (ПБУ), соответствующие отдельным МСФО.⁴⁵

⁴³ В скобках указан срок реализации.

⁴⁴ Распоряжение Правительства РФ от 22 мая 1998 № 587-р «О Плане внедрения положений (стандартов) бухгалтерского учета в практику» [Электронный ресурс] Правовая система Консультант плюс. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=18808&fld=134&dst=1000000001,0&rnd=0.3984261890862162#0> (дата обращения 31.01.2018)

⁴⁵ Поленова С.Н. Этапы реформирования бухгалтерского учета и отчетности в России. / Все для бухгалтера – 2006 - №8 – С. 5-6.

Таблица 3.

ПБУ принятые с 1994 по 2003гг.

ПБУ	Название ПБУ	Дата вступления в силу
1/98	Учетная политика организации	01.01.1999
2/94	Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство	01.01.1995
3/2000	Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте	Начиная с 2000г.
4/99	Бухгалтерская отчетность организации	Начиная с 2000г.
5/01	Учет материально-производственных запасов	Начиная с 2002г.
6/01	Учет основных средств	Начиная с 2001г.
7/98	События после отчетной даты	01.01.1999
8/01	Условные факты хозяйственной деятельности	Начиная с 2002г.
9/99	Доходы организации	Начиная с 2000г.
10/99	Расходы организации	Начиная с 2000г.
11/2000	Информация по аффилированным лицам	Начиная с 2000г.
12/2000	Информация по сегментам	Начиная с 2000г.
13/2000	Учет государственной помощи	Начиная с 2001г.
14/2000	Учет нематериальных активов	Начиная с 2001г.
15/01	Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию	Начиная с 2002г.
16/02	Информация по прекращаемой деятельности	Начиная с 2003г.
17/02	Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы	Начиная с 2003г.
18/02	Учет расходов по налогу на прибыль	Начиная с 2003г.
19/02	Учет финансовых вложений	Начиная с 2003г.
20/03	Информация об участии в совместной деятельности	Начиная с 2003г.

Следует отметить, что по состоянию на 10.03.2018 – 8 ПБУ (1/98, 2/94, 3/2000, 8/01, 11/2000, 12/2000, 14/2000, 15/01) не действуют - заменены, а ПБУ 10/99, 19/02 – применяются в части, не противоречащей Федеральному закону N 402-ФЗ.

Таким образом из данных таблицы 3 видно, что за период с 1998 по 2003гг., было разработано и внедрено 19 положений по бухгалтерскому учету (ПБУ 2/94 был принят ранее). Большая часть стандартов вступила в силу начиная с 2000 года и позже. Соответственно, сроки

их внедрения были нарушены. По содержанию большая часть из них соответствует отдельным МСФО. В указанных ПБУ появляются новые, ранее не характерные для российской учетной практики требования о раскрытии информации, такой как: об аффилированных лицах, о событиях, произошедших после отчетной даты, и другие требования характерные для МСФО.

Кроме того, в результате данной Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО (приказ Правительства РФ №283 от 06.03.1998г.) разработан и утвержден новый План счетов бухгалтерского учета (Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N94н), был создан Институт профессиональных бухгалтеров России, первым президентом которой стал Ярослав Вячеславович Соколов (1938-2010) (по состоянию на 01 ноября 2017 года, в Состав Президентского совета входит Ковалев Валерий Викторович). В экономических университетах была введена новая обязательная дисциплина «Международные стандарты финансовой отчетности».

Итоги реформирования российской практики этого периода С.Н. Поленова оценила следующим образом. В методологическом плане реализация Программы реформирования позволила выйти на качественно новый уровень бухгалтерского учета в стране. Изменилась сама концепция бухгалтерского учета, произошло смещение акцентов: большее значение стало уделяться финансовой отчетности, а не учетному процессу. В теорию и практику прочно вошли концептуальные основы МСФО, многие из которых были новыми для российского бухгалтера. Так, были взяты на вооружение метод начисления, учетная политика как инструмент построения учета и формирования отчетности отдельной организации, приоритет содержания над формой, существенность, осторожность, концепция достоверности отчетности.⁴⁶

Но, несмотря на все положительные моменты, которые были реализованы в рамках реформирования, говорить о завершенности процесса рано, как показывает мировая практика – процесс перехода или внедрения МСФО невозможно провести за несколько лет, он требует гораздо больше времени.

Следующим документом реформирования стала Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, утвержденная Приказом Минфина РФ от 01.07.2004 №180.⁴⁷ Данная Концепция является логическим

⁴⁶ Генералова Н.В. Как работать с МСФО в России. Москва, Издательство Бухгалтерский учет, 2007, с.22.

⁴⁷ Приказ Минфина РФ от 01.07.2004 N 180 «Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу» [Электронный ресурс], Правовая система Консультант плюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_48508/ (дата обращения 07.01.2018)

продолжением Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО. Первые три задачи Программы реформирования были непосредственно связаны с процессом составления качественной и достоверной информации о финансовом положении хозяйствующего субъекта, разработке новых стандартов и документов нормативно-правового регулирования. Таким образом, был создан фундамент для дальнейшего развития, что и отразилось в Концепции развития бухгалтерского учета на среднесрочную перспективу, которая направлена на повышение качества самой отчетности, квалификации специалистов, составляющих отчетность и аудиторов, дальнейшее внедрение МСФО, путем создания необходимой инфраструктуры.

Кроме того, данные документы (Программа реформирования бухгалтерского учета и Концепция развития бухгалтерского учета) имеют разный статус. Так Программа реформирования бухгалтерского учета была утверждена Постановлением Правительства Российской Федерации — акт управления общенормативного содержания, издаваемый Правительством РФ в пределах его компетенции, на основе и во исполнение указа президента РФ. Концепция развития бухгалтерского учета на среднесрочную перспективу уже не требовала такой высокой инстанции, в связи с чем реформированием бухгалтерского учета стал заниматься профильный орган - Министерство финансов РФ.

Концепции развития бухгалтерского учета на среднесрочную перспективу обозначала следующие направления:

1. Повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности;
2. Создание инфраструктуры применения МСФО;
3. Изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности;
4. Усиление контроля качества бухгалтерской отчетности;
5. Существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и отчетности, аудитом бухгалтерской отчетности, а также пользователей бухгалтерской отчетности.

Следует отметить, что при реализации планов сроки их выполнения были нарушены. Так в соответствии с данной Концепцией, обязательный переход на МСФО консолидированной финансовой отчетности общественно значимых предприятий (акционерные общества и иные организации, имеющие публично размещаемые (размещенные) и (или) публично обращающиеся ценные бумаги) был запланирован к 2007г. А обязательный перевод других хозяйствующих субъектов, включая общественно значимые, ценные бумаги которых обращаются на фондовых рынках других стран и которые составляют

такую отчетность по иным международно-признаваемым стандартам – к 2010г. Но лишь только 27 июля 2010 года были принят Федеральный закон №208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности»⁴⁸, в соответствии с которым, организации должны составлять консолидированную отчетность за год, следующий за годом, в котором МСФО признаны для применения на территории Российской Федерации. Таким образом, несмотря на то, что закон уже был принят, правовой статус МСФО в России отсутствовал, и дальнейшие сроки внедрения зависели от решения данного вопроса. В отсутствии необходимого правового поля для применения МСФО в России, кандидат экономических наук Денис Александрович Бугаев и кандидат экономических наук Анастасия Валерьевна Рябченко, видели основную проблему нарушения сроков реализации Концепции.⁴⁹ Но не смотря на все задержки следует отметить, что в данном законе отразилась основная идея Концепции.

Под консолидированной финансовой отчетностью (consolidated financial statements) в данном Федеральном законе понимается систематизированная информация, отражающая финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации, которая вместе с другими организациями и (или) иностранными организациями в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (далее - МСФО) определяется как группа.

Спустя практически 1,5 года после принятия закона 208-ФЗ, приказом Минфина России от 25 ноября 2011 г. № 160н⁵⁰ было введено в действие на территории Российской Федерации 63 документа: 37 стандартов и 26 разъяснений к ним. Этот документ и стал логическим завершением Концепции развития бухгалтерского учета на среднесрочную перспективу, потому что привел в действие утверждённый в 2010 году вышеупомянутый закон «О консолидированной финансовой отчетности».

На 01.01.2018 года обязательным для составления консолидированной отчетности в

⁴⁸ Федеральный закон от 27.07.2010 N 208-ФЗ (ред. от 18.07.2017) «О консолидированной финансовой отчетности» [Электронный ресурс] Правовая система Консультант плюс. http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103021/ (дата обращения 07.01.2018)

⁴⁹ Бугаев Д.А. Рябченко А.В. Исторические аспекты МСФО в России // Вестник Адыгейского Государственного университета. – 2014 - №2 (141) – С. 93

⁵⁰ Приказ Минфина России от 25.11.2011 N 160н (ред. от 02.04.2013, с изм. от 21.01.2015) «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте России 05.12.2011 N 22501). [Электронный ресурс] Правовая система Консультант плюс. http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122870/ (дата обращения 07.01.2018)

соответствии с МСФО являются следующие компании:

- 1) кредитные организации;
- 2) страховые организации (за исключением страховых медицинских организаций, осуществляющих деятельность исключительно в сфере обязательного медицинского страхования);
- 3) негосударственные пенсионные фонды;
- 4) управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов;
- 5) клиринговые организации;
- 6) федеральные государственные унитарные предприятия, перечень которых утверждается Правительством Российской Федерации;
- 7) акционерные общества, акции которых находятся в федеральной собственности и перечень которых утверждается Правительством Российской Федерации; (в ред. Федерального закона от 03.07.2016 N 262-ФЗ)
- 8) иные организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам путем их включения в котировальный список. (часть 1 в ред. Федерального закона от 05.05.2014 N 111-ФЗ)

Следует отметить, что пункт 7 и 8 были внесены в данный Федеральный закон позже, и являются результатом программы реформирования 2012-2015г., о которой речь пойдет ниже. Что касается Концепции реформирования бухгалтерского учета на среднесрочную перспективу, то в целом она была выполнена. В этот период продолжилось активное формирование рынка аудиторских услуг, в 2003 году создан Фонд «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности» (Фонд НСФО). Цель данной организации в содействии внедрения в практику России правил и стандартов финансового учета, международное сотрудничество.

Но процесс реформирования все еще не был завершен.

Поэтому, в ноябре 2011 года появляется новый план по развитию бухгалтерского учета и отчетности. «План Министерства финансов Российской Федерации на 2012 - 2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности»⁵¹. Данный план предполагает

⁵¹ Приказ Минфина России от 30.11.2011 N 440 «План Министерства финансов Российской Федерации на 2012 - 2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности». [Электронный ресурс], Правовая система Консультант плюс.

реализовать следующие меры:

1. Повышение качества и доступности информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности;
2. Совершенствование системы регулирования бухгалтерского учета и контроля качества бухгалтерской (финансовой) отчетности;
3. Развитие профессии;
4. Международное сотрудничество.

Таким образом данный документ предполагает дальнейшее развитие по тем же направлениям, что и Концепция развития бухгалтерского учета 2004-2010гг., но с большим количеством запланированных целей. Так План развития на 2012-2015гг., в рамках обозначенных 4-х направлений, включает 29 пунктов.

В результате запланированных мероприятий в Российской Федерации Приказом Минфина России от 30.03.2012 № 148 «Об образовании Межведомственной рабочей группы применению МСФО»⁵² создается Рабочая группа, целью которой является обобщение практики применения МСФО на территории России. В состав Рабочей группы вошли: представители Минфина России, ФСФР России (упразднена указом президента Российской Федерации от 25 июля 2013 № 645), Банка России, Фонда «НСФО», аудиторского сообщества.

В основные функции Рабочей группы входит:

- 1) изучение, анализ и обобщение практики применения Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» и иных нормативных правовых актов по вопросам применения МСФО на территории Российской Федерации;
- 2) анализ реализации государственной политики в сфере применения МСФО на территории Российской Федерации;
- 3) выявление вопросов, возникающих при применении МСФО на территории Российской Федерации, и требующих решения;
- 4) подготовка рекомендаций по вопросам, возникающим в ходе применения МСФО на территории Российской Федерации;
- 5) обобщение и распространение опыта применения МСФО с целью последовательного и единообразного их использования;

http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_133964/ (дата обращения 07.01.2018)

⁵² Приказ Минфина России от 30.03.2012 № 148 «Об образовании Межведомственной рабочей группы по применению МСФО» [официальный сайт] URL: https://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/legalframework/#ixzz59Lna3mXf (дата обращения 10.03.2018)

б) координация работы федеральных органов исполнительной власти, других органов и организаций, представленных в составе Группы, по обеспечению участия Российской Федерации в деятельности Фонда Международных стандартов финансовой отчетности.

Первое заседание Рабочей группы состоялось 03 июля 2012 года. На данных заседаниях поднимались такие вопросы как внесение изменений в закон «О консолидированной финансовой отчетности», организация перевода документов МСФО на Русский язык, пути повышения качества перевода, возможные пути активизации участия в деятельности Фонда МСФО, и пр.

По состоянию на 01.02.2018 рабочей группой выпущено 11 документов,⁵³ которые содержат 38 рассмотренных вопросов по обобщению применения МСФО на территории РФ. Причем большая часть из них рассмотрена в период действия Программы 2012-2015гг., (7 документов в которых рассмотрено 30 вопросов).

Раздел «Повышение качества и доступности информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности» предполагал дальнейшее признание МСФО и разъяснений МСФО для применения на территории Российской Федерации.

Таким образом, время действия Программы реформирования бухгалтерского учета 2012-2015гг., можно охарактеризовать как время активного развития и внедрения МСФО в Российскую практику учета. За этот период были подготовлены и приняты изменения в федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» и расширена сфера его деятельности. Отмечается положительное влияние данного Закона на повышение качества предоставляемой финансовой информации, информационной открытости Российского финансового рынка. За время действия Программы подготовлен проект внесения изменений в вышеупомянутый закон в части составления и раскрытия промежуточной консолидированной финансовой отчетности и обеспечение ее достоверности.

Этот период также отличается активным развитием международных отношений с Фондом МСФО. Так в 2014 году председатель Правления Фонда «МСФО» И.А. Козырев включен в состав Консультативного совета Фонда МСФО. Российские делегации становятся постоянными участниками на заседаниях Группы развивающихся экономик Фонда МСФО. Впервые был переведен и опубликован документ «Концептуальные основы финансовой

⁵³ Минфин России [официальный сайт], раздел: Законодательство о МСФО, Межведомственная рабочая группа по применению МСФО (Документы обобщение практики применения МСФО на территории Российской Федерации) URL: https://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/legalframework/ (дата обращения 10.03.2018)

отчетности». 12 ноября 2015 года завершён проект по улучшению перевода МСФО на русский язык.

Таким образом период реформирования с 1998 по 2016 год можно охарактеризовать как период, за который:

Создана новая нормативная база регламентирующая бухгалтерский учет;

Созданы профессиональные объединения бухгалтеров и аудиторов, возрастает престиж аудиторской и бухгалтерской профессии, происходит развитие рынка аудиторских услуг;

Изменяется система регулирования бухгалтерского учета – помимо органов государственной власти в регулировании принимают участие профессиональные сообщества;

Создана инфраструктура применения МСФО;

Отмечается значительное улучшение качества формируемой финансовой информации, большей информационной открытости финансовых рынков.

О проблемах применения МСФО в России пишет И.В. Торопова, которая выявила 10 основных затруднений, присущих нашей стране ⁵⁴:

Незрелость экономических отношений в стране;

Отставание законодательной и иной нормативной базы, например, не работает принцип экономического содержания над правовой формой;

Формальное применение либо неприменение новых учетных принципов и правил, нежелание высказывать свое профессиональное суждение по многим аспектам учетного процесса;

Недостаточная осведомленность руководителей компаний о МСФО и отсутствие навыков работы с ней;

Инертность мышления и незаинтересованность руководителей;

Не ясны реальные выгоды от применения МСФО для компаний, ценные бумаги которых не котируются на торгах фондовой биржи.

Высокие затраты на подготовку отчетности по МСФО: услуги консультантов, обучение кадров, внедрение программ и информационных систем для применения МСФО;

Отсутствие информации и большие затраты для получения информации, необходимой для составления МСФО: привлечение оценщиков, проведение специальных расчетов и др.;

Необходимость одновременного представления индивидуальной отчетности по

⁵⁴ Торопова И.В. Внедрение МСФО как необходимое условие адаптации Российской экономики к требованиям международного рынка капитала // Вестник Томского Государственного университета – 2015 - №393. С. 179.

российским ПБУ и консолидированной по МСФО;

Применение российских ПБУ инвесторами для принятия решений.

Таким образом часть проблем с которыми столкнулась Россия носят общестрановой характер, о которых было сказано в параграфе 1.2. Но несмотря на перечисленные проблемы, доля компаний составляющих свою отчетность по МСФО растет с каждым годом, о чем говорит проведенный статистический анализ, на основании крупнейших компаний России. Статистическими данными послужили ежегодные отчеты рейтингового агентства «RAEX – Эксперт РА». Данные отчеты размещены на официальном сайте агентства.

Данные о применении крупнейшими (по объему реализации) Российскими предприятиями МСФО начиная за период с 2005 по 2014 год (по отчетности за 2004-2013 соответственно), представлен в таблице 4

Таблица 4.

Крупнейшие предприятия России, применяющие МСФО.

Год	Количество компаний в рейтинге	Количество компаний применяющих МСФО	Процентное соотношение
2005	400	53	13,25%
2008	400	91	22,75%
2009	400	96	24%
2010	400	122	30,5%
2011	400	123	30,75%
2012	400	135	33,75%
2013	400	134	33,5%
2014	400	134	33,5%
2015 ⁵⁵	400	157	39,25%
2016	400	164	41,%

Таблица 4 составлена автором по данным рейтингового агентства «RAEX – Эксперт РА» <https://raexpert.ru/> дата обращения 07.01.2018г.

Из данных таблицы 4 видно, что задолго до введения обязанности составлять отчетность по МСФО ряд компаний (13,25%) составляли свою отчетность в соответствии с международными стандартами. В основном это банки, (для банковского сектора Российской

⁵⁵ Начиная с 2015 года рейтинг увеличен до 600 компаний. Данные были пересчитана на 400 компаний.

Федерации обязанность составлять отчетность по МСФО посредством трансформации отчетности по Российским стандартам бухгалтерского учета была установлена начиная с 2004 года), добывающая промышленность и крупные ритейлерские предприятия. Сильный рост применения МСФО наблюдается до 2010, темп роста за пять лет составил 130% ((30,5/13,25)-1). Так, в 2009 году 122 компании из 400-т крупнейших, составляли отчётность по МСФО. Это в два раза больше чем в 2004. В 2015 году наблюдается резкий скачек почти на 6%. И уже в 2016 году предприятия, использующие МСФО, составили 41%.

Подводя итог, можно сделать вывод, что в целом реформирование бухгалтерского учета прошло удовлетворительно, не смотря на все обозначенные проблемы, Российские компании применяют МСФО, и их доля будет возрастать.

В данном параграфе была рассмотрена хронология становления и внедрения МСФО в России. Проанализированы основные документы, регламентирующие реформирование бухгалтерского учета, которые условно можно выделить в 3 этапа:

1 этап: Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО от 06.03.1998г.;

2 этап: Концепция развития бухгалтерского учета в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, от 01.07.2004г.;

3 этап: План Минфина Российской Федерации 2012-2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе МСФО, от 30.11.2011г.

В результате анализа документов было выявлено, что все они предполагают развитие по одним и тем же направлениям. Таким образом реформирование бухгалтерского учета имеет некую цикличность, при достижении поставленных задач одного этапа, появлялись другие вопросы и проблемы, которые отражались в документе следующего этапа. В параграфе сделаны выводы о том, что при внедрении МСФО Россия сталкивалась с общестрановыми проблемами, описанными в параграфе 1.2.

Если говорить о сегодняшнем дне и сегодняшних реалиях, то стремление к максимальной открытости российской экономики и предприятий как никогда актуально: протекционистская агрессивная внешняя политика (аннексия Крыма, дестабилизация ситуации посредством военного вмешательства на востоке Украины) правящей элиты стала результатом введения экономических санкций против нашей страны, что стало одной из причин кризисных явлений в экономики. Необоснованно завышенные расходы на ВПК, боевые действия в Сирии, многомиллиардные, экономически нецелесообразные и необоснованно завышенные расходы на такие проекты как Крымский мост, Олимпиада в Сочи, Чемпионат мира по футболу 2018 – лишили и лишают страну необходимых денежных

ресурсов для создания высокотехнологической экономики, и как следствие – развития, будущего благосостояния, будущих доходов. В связи с тем, что в ближайшие годы политический курс и приоритеты правящей элиты не изменяться, открытость и прозрачность российской экономики смогут привлечь дополнительные иностранные инвестиции, которые смогут чуть замедлить отставание российской экономики от обще мировых темпов развития.

Рассмотрим ключевые отличия МСФО и требований к составлению отчетности российских нормативно-правовых актов и положений по бухгалтерскому учету (ПБУ).

2.2. Ключевые отличия РСБУ⁵⁶ и МСФО

Как было рассмотрено в предыдущем параграфе, Россия находится на пути активного внедрения МСФО, проводит реформирование бухгалтерского учета, вносит изменения в ПБУ, направленные на их сближение с МСФО. Но несмотря на это, разница остается существенной. И говорить о полной гармонизации еще рано.

Актуальность изучения и понимания различий МСФО и РСБУ обусловлена тем что, финансовая отчетность является одним из важнейших инструментов для принятия экономических решений для внешних (в большей степени) и внутренних пользователей. Следовательно, для более обоснованного решения необходимо хорошее понимание возможных рисков, связанных с различием в отражении элементов отчетности.

Различия показателей финансовой отчетности возможны по причинам того, что требования и правила к составлению бухгалтерской отчетности различаются. К основным группам отличий МСФО и ПБУ Я.В. Соколов и Т.О. Терентьева⁵⁷ выделяли следующие: нормативные, декларативные, концептуальные, другие частные отличия. Рассмотрим более подробно.

Под **нормативными** отличиями понимаются различия в нормах, содержащихся в МСФО, которые не совпадают с аналогичными требованиями ПБУ. К таким отличиям можно отнести, например, временную стоимость денег – т.е. дисконтирование. Данный метод активно используется в МСФО и отсутствует в российских положениях.

Под **декларативными** отличиями понимается попытка совместить, например,

⁵⁶РСБУ (Российские стандарты бухгалтерского учёта) — совокупность норм федерального законодательства России и Положений по бухгалтерскому учёту (ПБУ), издаваемых Министерством Финансов РФ, которые регулируют правила бухгалтерского учёта.

⁵⁷ Соколов Я.В., Терентьева Т.О. Бухгалтерский учет и аудит: современная теория и практика. Санкт-Петербург, Издательство: Экономика 2010, С. 222-223.

бухгалтерский и налоговый учет, когда устанавливают одинаковые сроки полезного использования основных средств в соответствии с Налоговым законодательством. Таким образом в документах задекларированы одинаковые требования, тогда как на практике имеются отличия.

Под **концептуальным** отличием понимается целевая направленность бухгалтерской отчетности. Так, отчетность по МСФО ориентирована прежде всего на нужды потенциальных и актуальных собственников, заимодавцев, различных кредиторов при принятии ими решений о предоставлении данной организации ресурсов. Таким образом обозначен основной круг пользователей информации. Для достижения указанной цели и были разработаны определенные концепции и принципы, цель которых – обеспечить последовательное и логически выдержанное построение стандартов.

Данные базовые положения закреплены в Концепции МСФО – это совокупность принципов, положенных в основу всех стандартов и интерпретаций. Принципы лежат в основе формирования и представления финансовой отчетности. Концептуальные основы объединяют следующие вопросы:

- 1) цель финансовой отчётности;
- 2) основополагающие допущения;
- 3) качественные характеристики информации, содержащейся в финансовой отчетности;
- 4) элементы финансовой отчетности;
- 5) критерии признания элементов финансовой отчетности;
- 6) оценка элементов финансовой отчетности;
- 7) концепция капитала и поддержания капитала.⁵⁸

Базовые принципы и концепции МСФО делятся на три группы: основополагающие (базовые) принципы – являются неким фундаментом, принципы, устанавливающие качественные характеристики финансовой отчетности – устанавливают требования, которыми должна обладать финансовая отчетность. И принципы, обеспечивающие выполнение качественных характеристик – принципы с помощью которых достигаются качественные характеристики. Данные группы можно объединить в следующей таблице 5

⁵⁸ Дмитриева И.М. Бухгалтерский учет 5-е изд., пер. и доп. Учебник и практикум для СПО. Москва, Издательство Юрайт, 2018, С. 260-261.

Базовые принципы и концепции МСФО⁵⁹:

Основополагающие (базовые) принципы	Принципы, устанавливающие качественные характеристики финансовой отчетности	Принципы, обеспечивающие выполнение качественных характеристик финансовой отчетности
Концепция денежного измерения	Понятность	Существенность
Концепция самостоятельности предприятия	Уместность	Полнота
Концепция непрерывности деятельности	Надежность	Своевременность
Концепция соответствия доходов и расходов отчетному периоду (метод начисления)	Сопоставимость	Достоверное и объективное представление
Принцип стоимости (себестоимости)		
Концепция преобладания сущности над формой		
Принцип осмотрительности (концепция консерватизма)		
Принцип нейтральности		

Что касается отчетности по ПБУ, то она часто формируется фирмами для удовлетворения требований налоговых органов, соблюдение требований законодательства, в связи с чем многие положения документов российского бухгалтерского учета, в особенности в отношении раскрытия данных, игнорируются. Цель отчетности обозначена в Федеральном Законе №402 ФЗ «О бухгалтерском учете» от 06.02.2011 и подразумевают, что бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.

Таким образом в РСБУ сформулированная цель гораздо шире (бухгалтерская отчетность как основа для принятия экономических решений), чем в концептуальных основах МСФО. В МСФО под пользователями отчетности в первую очередь предполагаются инвесторы и потенциальные инвесторы, и на это сделан акцент. В РСБУ такой четкой направленности нет, отсюда можно сделать вывод, в каких случаях необходимо представлять отчетность по РСБУ, а в каких по МСФО.

Как было сказано выше, отчетность по РСБУ часто составляется для удовлетворения

⁵⁹ Алисенов А.С. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник и практикум для академического бакалавриата. — 2-е изд., перераб. и доп. Москва. Издательство Юрайт, 2018, С. 35.

требований налоговых органов, но помимо этого существует еще одна проблема, характерная для российских реалий, которая тоже относится к целевой направленности. Проблема «убыточности» Государственных Унитарных Предприятий (ГУП), (и возможно организаций других организационно-правовых форм собственности, в уставном капитале которых, есть доля государства). Так если взять отчет о прибылях или убытках и прочем совокупном доходе, отчет о финансовом положении ГУП «Водоканал Санкт-Петербурга» составленный за 2016 отчетный год, то показатель чистой прибыли по МСФО составит 83,7млн. долларов США, а чистая прибыль по РСБУ составит 34 359 тыс.рублей. Курс доллара на 31 декабря 2016 года составил 60,6569рублей. Таким образом видно, что данные отличаются очень сильно. Если (любой) ГУП (или другое предприятие с участием Государства в капитале) «покажет» хорошую прибыль, то получить субсидию из бюджета любого уровня (городской, федеральный) будет невозможно, таким образом предприятие лишит себя дополнительного источника финансирования. В данном случае цель (одна из целей) бухгалтерской отчетности направлена на получение субсидии из бюджета. Что касается отчетности по МСФО применительно к ГУП «Водоканал Санкт-Петербурга», она составляется преимущественно для предоставления в банки (одно из требований банков для получения кредитных средств, т.е. – для потенциальных инвесторов), так как в российском законодательстве требование об обязательном составлении консолидированной отчетности для ГУПов нет - отчетность по МСФО нигде не публикуется. Таким образом возникает обратная ситуация – необходимо показать, как можно лучшее финансовое положение, (соответственно в отчетности по МСФО – более реальное).

Принципы и допущения (концептуальные основы) российского бухгалтерского учета закреплены в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»⁶⁰. Можно выделить:

- 1) Допущение имущественной обособленности;
- 2) Допущение непрерывности деятельности;
- 3) Допущение последовательности применения учетной политики;
- 4) допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности;

Кроме того, прописаны еще требования, которые должна обеспечить учетная политика организации при составлении финансовой отчетности: требование полноты, своевременности, осмотрительности, приоритет содержания над формой, непротиворечивости, рациональности.

⁶⁰ Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 28.04.2017) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008). Правовая система Консультант плюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/ (дата обращения 08.03.2018)

И в ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»⁶¹:

5) Принцип полноты и достоверности информации.

Таким образом, даже не рассматривая более подробно, видно, что многие принципы есть и в МСФО, и в РСБУ, но несмотря на это в некоторых из них заложен разный смысл, или же они могут противоречить другим нормам.

Так, например, учет на основе принципа начисления, предполагает, что регистрация фактов хозяйственной деятельности осуществляется в тот момент времени, в котором эти факты имели место, вне зависимости от факта получения или выплаты денежных средств. В РСБУ и МСФО при использовании данного метода есть определенные различия. В российской практике данный принцип может противоречить требованиями некоторых ПБУ, например, ПБУ 6/01 «Учет основных средств» устанавливает, что амортизация должна начисляться с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, несмотря на то, что доход может быть получен уже в месяц ввода объекта в эксплуатацию. Что касается международных стандартов, то в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства» амортизация должна быть начислена начиная с месяца ввода в эксплуатацию. Также необходимо отметить, что в системе международных стандартов расходы могут начисляться и признаваться при отсутствии первичных документов, что не представляется возможным в РСБУ. Таким образом метод начисления в МСФО применяется более последовательно.

О проблемах реализации концепций и принципов МСФО в РСБУ писали многие ученые. Так С.Н. Гришкина в своей статье отмечает следующие концептуальные отличительные особенности МСФО, которые не реализованы в РСБУ⁶²:

1. Переход от концепции исторической стоимости к концепции справедливой стоимости. Поскольку пользователя интересует реальное финансовое положение компании для принятия правильных управленческих решений по поводу данной компании, то его в большей степени интересует реальная, то есть справедливая стоимость его активов и обязательств, а не та стоимость, по которой активы были приобретены или обязательства возникли. На основе справедливой стоимости возможно принимать решения по поводу

⁶¹Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н (ред. от 08.11.2010, с изм. от 29.01.2018) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99). Правовая система Консультант плюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/ (дата обращения 08.03.2018)

⁶² Гришкина С.Н. Проблемы реализации принципов МСФО в положениях по бухгалтерскому учёту (ПБУ) и в российской учётной практике // Известия Оренбургского государственного аграрного университета – 2012 - №6 (38). С. 188,189.

будущих событий, исторические оценки всего лишь информируют о прошлых.

Данная проблема уже была затронута в параграфе 1.2, следует отметить что данный принцип вызывает сложности во многих странах. Кроме того, данный принцип в большей степени направлен на инвесторов и потенциальных инвесторов.

2. Приоритет баланса (отчёта о финансовом положении) по сравнению с отчётом о прибылях и убытках (отчётом о совокупном доходе). В системе МСФО отчёт о прибылях и убытках (отчёт о совокупном доходе) играет более скромную роль, поскольку учёт ведётся прежде всего в интересах инвестора, которого интересует рыночная капитализация объектов его инвестиций, зависящая больше от показателей чистых активов, чем от бухгалтерской прибыли. Таким образом, пользователь отчётности прежде всего нуждается в балансе (отчёте о финансовом положении), именно баланс позволяет определить рост капитала компании в целом.

Нереализованность данного принципа в российских условиях носит комплексный характер и связана с особенностями Российской экономики, которая отражается в фондовом рынке.

Об особенностях последнего, в своей статье пишет Абрамишвили Н.Р.:

1. Активно на фондовом рынке торгуются акции ограниченного числа компаний (на 10 крупнейших компаний приходится более 80 % сделок).

2. Отраслевая диверсификация фондового рынка крайне низкая: большинство торгуемых компаний – это добывающие, телекоммуникационные и банки.

3. Доля акций в свободном обращении в редких случаях превышает 50 %, а в большинстве случаев незначительна с точки зрения контроля над деятельностью компаний.⁶³

Перечисленные особенности говорят о том, что российский фондовый рынок остается на не высоком уровне развития: объемы торгов на бирже – не высокие, российскому фондовому рынку присуща большая волатильность, на рынке торгуются акции небольшого количества компаний, все это является причиной того, что такие показатели как рыночная капитализация, стоимость чистых активов и др., не имеют такой большой востребованности, но с развитием рыночной экономики, фондового рынка России, востребованность данной информации будет возрастать.

3. Замена концепции собственности концепцией контроля. МСФО отдаёт предпочтение экономической сущности сделок и событий по сравнению с их юридической формой.

⁶³ Абрамишвили Н.Р. Особенности применения сравнительного подхода к оценке стоимости публичных компаний в России // *Universum: Экономика и юриспруденция*: 2016. №3 (24). С.4.

Рассматривая активы как будущие экономические выгоды, МСФО исходят из того, что, только контролируя активы, можно получить экономическую выгоду, что важно для потенциального инвестора. Право собственности в некоторых случаях может не обеспечивать контроль, и, наоборот, без наличия права собственности можно контролировать активы.

Несмотря на то, что в РСБУ также, как и в МСФО есть принцип приоритета содержания над формой, в РСБУ он имеет иное значение. Так в МСФО предпочтение отдается экономическому содержанию операции, а не юридическому. Компания может не иметь юридических прав собственности на имущество (например, аренда недвижимого имущество, финансовая аренда - лизинг), но при этом она учитывает его на балансе, так как предприятию переходят все риски, связанные с использованием этого актива.

Что касается РСБУ, то соблюдение данного принципа зависит от условий договора и возможны два варианта отражения арендованного имущества: Так, при текущей аренде имущество учитывается на балансе у арендодателя, т.е. у владельца имущества, а у арендатора – за балансом по счету 001 «Арендованные основные средства». Что касается финансовой аренды (лизинг), то имущество, передаваемое в лизинг, может учитываться как на балансе у лизингодателя, так и на балансе у лизингополучателя.⁶⁴

Учет операций по финансовой аренде или лизингу регулируется приказом Минфина России от 17 февраля 1997г. №15 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга».⁶⁵

Таким образом принцип приоритета содержания над формой в российской учетной практики зависит от условий договора, договорной политики конкретного предприятия.

Подводя итог можно отметить, что несмотря на то, что существует много одинаковых основополагающих подходов и принципов, в МСФО и РСБУ остается еще и много концептуальных отличий. Данные отличия вызваны тем, что: часть принципов интерпретируются по-разному (концепция/принцип преобладания сущности над формой); либо противоречит нормам ПБУ (метод начисления). Часть отличий имеют и более глобальных характер – применение некоторых принципов (результат применения которых отразится в финансовой отчетности тем или иным образом) станет востребованным при развитии экономики страны в целом: развитии конкуренции, фондового рынка, увеличения частного

⁶⁴ Дмитриева, И. М. Бухгалтерский учет: учебник и практикум для СПО // Москва Издательство Юрайт, 2018 С. 187-188.

⁶⁵ Приказ Минфина РФ от 17.02.1997 N 15 (ред. от 23.01.2001) «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга». Правовая система Консультант плюс, URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_13998/ (дата обращения 10.04.2018)

сектора в экономике. Что касается последнего, то на сегодняшний день в России наблюдается обратный процесс: так в феврале 2018 года, среди крупнейших предприятий розничной сети, имеющих листинг на фондовом рынке России (Московская биржа), «ушло» последнее частное предприятие этой отрасли. ПАО «Магнит» был выкуплен государственной структурой - Группой ВТБ. Данная проблема существует уже около 20 лет, о чем свидетельствует анализ, который ежегодно проводит Федеральная Антимонопольная Служба (ФАС) России.⁶⁶

Оценки, приведенные в 2015 году, свидетельствовали о значительном вкладе государства и компаний с государственным участием в ВВП Российской Федерации. Перед кризисом 1998 года доля государства в экономике России оценивалась примерно в 25%. В 2008 году – уже в 40-45%. К 2013 году она превысила 50%. Сегодня, по многим экспертным оценкам, она может превышать уже 60-70%. Следует отметить, что в 2016 году ситуация существенно не изменилась.

Таким образом, статистические данные говорят о систематическом увеличении доли государства в экономике. Данный факт отрицательно влияет на развитие конкуренции и рыночных отношений.

К **частным** отличиям относят различия по признанию отдельных элементов отчетности. Так, например, определение стоимости при переоценки основных средств: в соответствии с РСБУ производиться только по текущей (восстановительной) стоимости. В МСФО, переоценка основных средств производиться по справедливой стоимости. Признание выручки от продажи товаров в соответствии с МСФО (IFRS) 18, признается тогда, когда предприятие осуществило передачу покупателю значительных рисков и выгод, связанных с правом собственности на эти товары, и оно более не контролирует эти товары и не связано с ними в качестве управляющего. Что касается РСБУ, то выручка от продажи товаров признается тогда, когда передается право собственности на товар.

В заключении следует отметить, что частных отличий между МСФО и РСБУ остается очень много, о чем свидетельствуют постоянно обновляемые и публикуемые работы с подробным анализом по каждому элементу. Самые лучшие из них издают аудиторские компании Большой четверки (Big 4).⁶⁷ Но не смотря на это, наблюдаются положительные

⁶⁶ Федеральная Антимонопольная Служба (ФАС) России. Официальный сайт. Доклад о состоянии конкуренции в Российской Федерации за 2016 год. Электронный доступ С.9. URL: <https://fas.gov.ru/documents/596439> (дата обращения 08.03.2018)

⁶⁷ Big 4 (компании большой четверки) – это четыре крупнейшие в мире компании, предоставляющие аудиторские и консалтинговые услуги: PricewaterhouseCoopers; Deloitte Touche Tohmatsu; Ernst & Young; KPMG.

сдвиги по сближению МСФО и РСБУ, что подтверждается проводимыми опросами. Так в результате исследования проведенного журналом «МСФО на практике» и аудиторско-консалтинговой компанией «Бейкер Тилли Россия»,⁶⁸ по итогам 2016 года о практике применения МСФО в России, в котором приняли участие около 300 предприятий. В ходе исследования был поднят вопрос о наиболее актуальных проблемах, с которыми сталкиваются предприятия при подготовке отчетности по МСФО. Ответы респондентов подтвердили, что сближение РСБУ и МСФО уже происходит последние несколько лет на законодательном уровне и поэтому актуальность вопроса адаптации учета РСБУ для целей МСФО оказалась у респондентов на третьем месте с итоговым значением 21 процент (по опросам 2014-2015 годов, данная проблема занимала лидирующие позиции со значением около 35 процентов). Примеры уже существующего сближения учета РСБУ с МСФО на законодательном уровне: принятие правил консолидации, начисление резервов по дебиторской задолженности, резервов по отпускам, сворачивание скидок с выручкой и др.

В данном параграфе рассмотрены ключевые отличия МСФО и РСБУ которые объединены в четыре группы.

Нормативные отличия. Данные отличия будут постепенно уменьшаться, т.к. процесс гармонизации – долгий и требующий решения многих комплексных проблем (ключевые из которых были описаны в параграфе 1.2).

Декларативные отличия. Данные отличия носят специфический характер – так как возникают в тех случаях, когда положения МСФО и РСБУ совпадают, но ввиду других нормативных требований (в рассматриваемом примере Налогового кодекса РФ) – игнорируются. При увеличении значимости, полезности бухгалтерской (финансовой) отчетности данная проблема не будет возникать.

Концептуальные отличия. Данные отличия носят комплексный характер, как было выявлено, помимо частных отличий в конкретных положениях (которые можно устранить посредством внесения данных положений в нормативно-правовые акты), существует и более широкая проблема – востребованность и необходимость данной информации, которая диктуется рынком. По мнению автора, на сегодняшний день данная востребованность отсутствует ввиду того, что для выхода на фондовый рынок и прохождения процедуры IPO (Initial public offering) – требуется отчетность, составленная только по МСФО (Московская Биржа, биржи Европейских стран) (US GAAP если речь идет о рынке США). Для привлечения

⁶⁸ Скоромникова Т. Практика применения МСФО в России в 2014–2016 годах. Результаты исследования // Электронный журнал «МСФО на практике». 2016. № 1, С.39

кредитных средств многие банки требуют отчетность составленную в соответствии с МСФО. Таким образом возникает двойная ситуация – нереализованность рассмотренных в параграфе принципов направлена на инвесторов и потенциальных инвесторов, но они в итоге то и пользуются отчетностью, составленной по МСФО. Таким образом возникает вопрос правильности выбора пути реформирования Российского бухгалтерского учета путем гармонизации с МСФО, а не путем прямого внедрения последних, или разрешения предприятиям, для которых обязательно составлять отчетность по МСФО, не составлять отчетность в соответствии с РСБУ.

Частные отличия. Данные отличия также, как и нормативные требуют изменения нормативно правовых актов (для частных отличий - непосредственно в ПБУ). В процессе дальнейшей гармонизации бухгалтерского учета в соответствии с МСФО количество частных отличий будет сокращаться.

Рассмотрим частные отличия признания выручки в соответствии с МСФО и РСБУ.

2.3. Анализ частных отличий МСФО (IFRS) 15 и ПБУ 9/99

Целью данного параграфа является анализ положений МСФО (IFRS) 15 и ПБУ 9/99. Выбор данного стандарта был обусловлен тем, что стандарт по учету выручки является одним из важнейших и наиболее применяемых, в связи с чем важно хорошо разбираться в подходах к учету выручки.

МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» (Revenue from contracts with customers), введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 21.01.2015 №9н. Данный стандарт обязателен к применению с годовых отчетных периодов, начинающихся с 01.01.2018года. (разрешено досрочное применение), и является на сегодняшний день основным стандартом регламентирующем признание выручки в системе МСФО. (Также в рамках данной работы следует отметить, что МСФО (IFRS) 15 был выпущен совместно FASB и IASB и содержит аналогичные требования с американским стандартом (US GAAP) ASC 606 Revenue From Contracts With Customers. Данный факт можно считать еще одним шагом на пути сближения МСФО и Американских стандартов, описанных в параграфе 1.1 данной работы).

Цель МСФО (IFRS) 15 – «установление принципов, которые должна применять организация при отражении полезной для пользователей финансовой отчетности информации о характере, величине, сроках и неопределенности возникновения выручки и денежных потоков, обусловленных договором с покупателем».

В Российской системе бухгалтерского учета основным документом, регламентирующим признание выручки (дохода), является ПБУ 9/99 «Доходы организации» введен в действие Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н. Данное положение состоит из пяти разделов: Общие положения; Доходы от обычных видов деятельности; Прочие поступления; Признание доходов; Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности.

Что касается МСФО (IFRS) 15, то в стандарте можно выделить следующие разделы: Цель; Достижение цели; Сфера применения; Признание (включает 5 подразделов, регулирующих договорные отношения); Оценка (регламентирует определения цены операции, распределение цены операции на обязанности к исполнению); Затраты по договору; Представление; Раскрытие информации; Приложения к стандарту.

Таким образом по структуре разделов видно, что в МСФО (IFRS) 15 их содержится гораздо больше, из чего можно предположить, что стандарт содержит более детальные требования. Также следует отметить, что в отличие от ПБУ 9/99, стандарт еще включает раздел по затратам по договору. (В РСБУ расходам посвящен ПБУ 10/99 «Расходы организации»⁶⁹).

В ПБУ 9/99 под доходами понимается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Что касается МСФО, то под доходами в Концептуальных основах понимается приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме притока или увеличения активов, или погашения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала.

Таким образом, определение доходов в ПБУ 9/99 и МСФО близки. Также следует отметить, что и в РСБУ и в МСФО в определении дохода не признается в качестве такового вклады в уставный (акционерный) капитал собственников, не смотря на то что это не все элементы, не относящиеся к доходам.

Что касается непосредственно самого стандарта, то в МСФО (IFRS) 15 можно выделить следующие ключевые категории: выручка (revenue), клиент (покупатель, заказчик и т.п.) (customer); договор (contract), товары и услуги (good or service) обещанные по договору:

Выручка – это доход, возникающий в ходе обычной деятельности организации.

⁶⁹ Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 N 1790). Правовая система Консультант плюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/ (дата обращения 18.03.2018)

Клиент – это сторона, заключившая договор с организацией на получение товаров или услуг, являющихся результатом обычной деятельности организации, в обмен на возмещение.

Договор – это соглашение между двумя или несколькими сторонами, которое обуславливает обеспеченные правовой защитой права и обязательства. Определение договора схожа с определением, которое дает Гражданский кодекс РФ (ст. 420).

Следует отметить, что в ПБУ определения данных категорий отсутствуют.

Что касается товаров и услуг, то в стандарте нет определений, но дается примерный перечень: 1) Продажа товаров, произведенных организацией (например, запасов производителя); 2) Перепродажа товаров, приобретенных организацией; 3) Перепродажа прав на товары или услуги, приобретенные организацией; 4) Выполнение оговоренной в договоре задачи (задач) для клиента; 5) Оказание услуги, заключающейся в готовности предоставить товары или услуги (например, непредусмотренные ранее обновления программного обеспечения, которые предоставляются в случае их возникновения), или с предоставлением товаров или услуг для использования клиентом в порядке и в сроки, установленные им; 6) Оказание услуги, заключающейся в организации передачи товаров или услуг клиенту другой стороной (например, действия в качестве агента другой стороны); 7) предоставление прав на товары или услуги, подлежащие предоставлению в будущем, которые клиент может перепродать или предоставить своему покупателю; 8) строительство, производство или разработка актива от имени клиента; 9) предоставление лицензий; 10) предоставление опционов на приобретение дополнительных товаров или услуг.

Таким образом, трактовка терминов «товары» и «услуги» в МСФО шире по сравнению с их трактовкой в российских нормативных документах по бухгалтерскому учету. Действительно, в отечественных нормативах под товарами понимаются активы, приобретенные у другой организации и предназначенные для дальнейшей перепродажи. В МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с клиентами», к товарам относятся не только указанные активы, но и произведенные организацией запасы (т.е. те активы, которые в российских нормативных документах входят в состав готовой продукции, а не товаров).⁷⁰

Согласно ПБУ 9/99 доходы организации делятся на доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы. К доходам от обычных видов деятельности относиться выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ,

⁷⁰ Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. МСФО (IFRS) 15: новые требования и их соотношение с российскими стандартами бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет, 2015 №15 С. 23.

оказанием услуг, т.е. доходы от деятельности, ради которой создана компания. К прочим доходам относятся поступления, не связанные с обычным видом деятельности организации.

В соответствии с п.12 ПБУ 9/99 признание доходов возможно при соблюдении следующих условий:

- а) организация имеет право на получение этой выручки (вытекающее из договорных отношений);
- б) сумма выручки может быть определена;
- в) имеется уверенность в том, что в результате операции произойдет увеличение экономических выгод организации;
- г) право собственности на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком;
- д) расходы в связи с этой операцией могут быть определены.

Таким образом ПБУ определяет круг обязательных условий, при одновременном выполнении которых возможно признание доходов. Следует отметить, что по экономическому содержанию часть пунктов аналогичен логики МСФО. Однако пункт «Г» требует передачи прав собственности (следовательно, обязательного документального подтверждения факта продаж), что может противоречить экономической природе операции, так как переход от организации к покупателю основных рисков и выгод, связанных с объектом сделки, может не совпадать с моментом перехода права собственности. Таким образом доход от продажи будет признаваться в момент подписания передаточного документа, тип которого зависит от договора:

Так, по договорам купли-продажи, поставки, выручка от продаж отражается по дате, указанной в отгрузочной накладной. По договорам возмездного оказания услуг, подряда – по дате, указанной в акте оказанных услуг, выполненных работ. По посредническим договорам: комиссии, поручения, агентирования – по дате утверждения собственником (комитентом, доверителем, принципалом) отчета посредника (комиссионера, поверенного, агента).⁷¹

Что касается признания выручки в соответствии с МСФО (IFRS) 15, то стандартом вводится четко структурированная пятишаговая модель (the five-step model) которая предполагает следующие этапы:

1. Идентификация договора (договоров) с клиентом (Identify the contract(s) with a customer);

⁷¹ Агеева, О.А. Шахматова Л.С. Бухгалтерский учет и анализ в 2 ч. Часть 1. Бухгалтерский учет: учебник для академического бакалавриата / Москва. Издательство Юрайт, 2018. С.207

2. Идентификация обязанностей к исполнению (Identify the performance obligations in the contract);

3. Определение цены договора (Determine the transaction price);

4. Распределение цены договора между различными обязанностями, подлежащими исполнению (Allocate the transaction price to the performance obligations in the contract);

5. Признание выручки в момент (или по мере) исполнения организацией обязанности по договору (Recognize revenue when (or as) the entity satisfies a performance).⁷²

Таким образом для признания выручки разработана целая модель, выполнение каждого шага которой способно изменить информацию о величине и составе выручки, признаваемой в конкретном отчетном периоде.

Признание договора для целей применения МСФО (IFRS) 15 возможно тогда, когда выполняются следующие условия:

а) стороны по договору утвердили договор (в письменной форме, устно или в соответствии с другой обычной деловой практикой) и обязуются выполнять предусмотренные договором обязательства;

б) организация может идентифицировать права каждой стороны в отношении товаров или услуг, которые будут переданы;

с) организация может идентифицировать условия оплаты товаров или услуг, которые будут переданы;

д) договор имеет коммерческое содержание (т.е. риски, распределение во времени или величина будущих денежных потоков организации, как ожидается, изменятся в результате договора); и

е) получение организацией возмещения, право на которое она получит в обмен на товары или услуги, которые будут переданы покупателю, является вероятным.⁷³

Таким образом стандарт дает набор существенных условий, при выполнении которых договор будет признан заключенным. Если хотя бы одно из условий не достигнуто, а исполнитель уже получил возмещение в счет будущей поставки товаров, оказания услуг, выполнения работ, то такое возмещение не может быть признано в качестве выручки, а должно отразиться в качестве обязательства (авансы полученные или доходы будущих периодов), до того, пока все перечисленные условия не будут выполнены.

⁷²Лисовская И.А. Переход к применению МСФО (IFRS) 15 и МСФО (IFRS) 16 как фактор изменения финансового состояния организации // Учет. Анализ. Аудит. 2017 №4 С. 29.

⁷³ Пункт 9 МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

В ПБУ 9/99 есть аналогичное требование, в соответствии с которым, если в отношении денежных средств или иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из перечисленных выше (в начале данного параграфа 2.4) условий признания дохода, то такие поступления должны учитываться как кредиторская задолженность.

В соответствии с общепринятой правовой практикой существенными условиями договора считаются условия, перечисленные в законе или в иных нормативно правовых актах как существенные, а также те условия, по которым должно быть достигнуто соглашение. Что касается Российской учетной практики, то такие подробные условия идентификации договора отсутствуют, существенные условия устанавливаются Гражданским кодексом Российской Федерации, и другими нормативно правовыми актами. Также на предприятиях как правило разрабатываются внутренние регламенты и стандарты регламентирующие договорные отношения.

Следующим шагом пятишаговой модели является – идентификация обязанностей к исполнению. Основные положения данного шага можно систематизировать в следующие этапы: Определение обязанности к исполнению; Определение отличимых товаров и услуг; Критерии, при выполнении которых считается, что ряд отличимых товаров или услуг передается клиенту по одинаковой схеме; Учет товаров и услуг, не являющихся отличимыми.⁷⁴

Данный шаг устанавливает нормы и правила относящиеся к исполнению договора. Стандарт вводит такие определения как «отличимые товары или услуги», «передача ряда отличимых товаров или услуг по одинаковой схеме». Что касается РСБУ, то в отечественных стандартах не содержится вышеперечисленных терминов.

Третьим шагом модели является определение цены сделки. Под ценой сделки стандарт понимает сумму возмещения, право на которое организация ожидает получить в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю.⁷⁵ В РСБУ термин «цена сделки» не используется. Далее в разделе содержится перечень факторов, которые необходимо учитывать при определении цены операции. К таким факторам стандарт относит:

1) переменное возмещение – когда по условиям договора сумма возмещения может варьироваться ввиду скидок, бонусов за результаты, штрафов и др. Либо ввиду наступления или не наступления будущего события;

2) ограничение оценок переменного возмещения – организация должна включать в цену операции только ту часть переменного возмещения, которая с наибольшей вероятностью

⁷⁴ Пункт 22 – 46 МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

⁷⁵ Пункт 47 МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

останется без изменения или уменьшиться не значительно;

3) наличие значительного компонента финансирования в договоре – подразумевает что при наличии указанного компонента необходимо осуществлять корректировку с учетом временной стоимости денег (т.е. дисконтирование).

4) неденежное возмещение – в случае если по договору предполагается возмещение в форме отличной от денежной – такое возмещение должно быть оценено по справедливой стоимости.

5) возмещение, подлежащее уплате клиенту – включает суммы денежных средств, которые организация выплачивает или планирует выплатить клиенту.

В отечественных документах указанный перечень факторов отсутствует, кроме того часть из них, требует использования специальных инструментов: например, дисконтирование – которые не используются в российской учетной практике. Или применение справедливой стоимости, о трудностях использования которой уже было отмечено выше.

Но несмотря на это, Дружиловская Т.Ю. и Дружиловская Э.С. в своей статье отмечают следующие аналогичные требования, присутствующие в РСБУ:

Вместе с тем некоторым аналогом требований МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с клиентами» можно, на взгляд авторов, считать правила ПБУ 9/99, в соответствии с которыми величина выручки определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок), а также регламентации ПБУ 2/2008, согласно которым выручка по договору строительного подряда корректируется на суммы отклонений, претензий и поощрительных платежей, если существует уверенность, что такие суммы будут признаны заказчиками или иными лицами, указанными в договоре, которым они предъявлены, и сумма их может быть достоверно определена.⁷⁶

Четвертым шагом модели учета выручки является распределение цены операции (сделки) между различными обязанностями, подлежащими исполнению по договору. В результате данного распределения образуется цена обособленной продажи, которая представляет собой цену, по которой организация продала бы клиенту обещанные товары или услуги по отдельности. Далее даются подробные правила расчета цены обособленной продажи. Что касается РСБУ, то данные требования отсутствуют.

Последний пятый шаг посвящен моменту признания выручки при исполнении

⁷⁶ Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. МСФО (IFRS) 15: новые требования и их соотношение с российскими стандартами бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет, 2015 №15 С. 29-30.

обязательств по договору, либо по мере исполнения обязательств (например, по этапам).

Основной подход признания выручки можно сформулировать так: Выручка признается, когда (или по мере того, как) организация выполняет обязанность к исполнению путем передачи обещанного товара или услуги (т.е. актива) клиенту, а актив передается, когда (или по мере того, как) клиент получает контроль над таким активом.

Таким образом МСФО (IFRS) 15 выручка признается по мере исполнения обязательств по договору. При этом организация должна определить, как она выполняет обязательства по договору:

в течение периода – организация передает контроль над товаром или услугой в течение периода;

в определенный момент времени – если обязательства по договору не признаются выполняемыми в течение периода.

Признание выручки в течение периода осуществляется с помощью следующих методов: метод результатов; метод ресурсов.

Таким образом, в отличие от МСФО, в Российских нормативных учетных документах отсутствуют такие понятия как «контроль над активом» при определении правил по признанию выручки. Также отсутствует требование классифицировать исполнение обязательств по договору в соответствии с моментом выполнения: либо в течение периода, либо в определенный момент времени, также в российской бухгалтерской практике отсутствуют такие термины как «метод результатов» и «метод ресурсов», отсутствуют примеры разновидностей данных методов.

Но, несмотря на это можно выделить следующие одинаковые аспекты. Например, возможность признания выручки «по мере готовности», предусмотренная ПБУ 9/99, которая позволяет организации признавать выручку с длительным циклом изготовления по мере готовности (работы, услуги, продукции).

Также аналогом учета выручки «по мере готовности» можно выделить регламентации ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»⁷⁷ в соответствии с пунктом 20, организация может использовать следующие способы:

по доле выполненного на отчетную дату объема работ в общем объеме работ по договору (например, путем экспертной оценки объема выполненных работ или путем подсчета

⁷⁷ Приказ Минфина России от 24.10.2008 N 116н (ред. от 06.04.2015) Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008). Правовая система Консультант плюс, URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/ (дата обращения 07.04.2018)

доли, которую составляет объем выполненных работ в натуральном выражении (в километрах дорожного полотна, кубометрах бетона и т.п.) в общем объеме работ по договору);

по доле понесенных на отчетную дату расходов в расчетной величине общих расходов по договору (например, путем подсчета доли понесенных расходов в натуральном и стоимостном измерителе в расчетной величине общих расходов по договору в том же измерителе).

Но в отличие от ПБУ 2/2008 регламентации МСФО (IFRS) 15 распространяется на все договоры, а не только на договоры строительного подряда.

Значительными отличиями МСФО (IFRS) 15 и отечественных бухгалтерских нормативных документов обладают регламентации в части раскрытия информации о выручке. Так МСФО (IFRS) 15 определяет три статьи в отчете о финансовом положении при раскрытии информации по договорам с клиентами:

Если контрагент по договору исполнил какое-либо обязательство, то в отчете о финансовом положении организация должна представлять договор либо в качестве актива по договору, либо в качестве обязательства по договору. Обязательством по договору будет являться обязанность передать клиенту товары (работы, услуги) за которые организация получила возмещение от клиента. Активом по договору будет являться право организации на получение возмещения в обмен на товары (работы, услуги) переданные организацией клиенту. Третьей статьей является дебиторская задолженность в виде безусловного права на возмещение.⁷⁸

Пункт 110 МСФО (IFRS) 15 содержит общие требования раскрытия информации о договорах в финансовой отчетности. Целью раскрытия данной информации является отражение достаточной информации, позволяющей пользователям финансовой отчетности понять характер, величину, сроки и неопределенность возникновения выручки и денежных потоков. Для достижения указанной цели необходимо раскрытие качественной и количественной информации о:

1) договорах с покупателями; 2) значительных суждений и изменений в суждениях, которые использовались при применении настоящего стандарта в отношении таких договоров; 3) активов, признанных в связи с затратами на заключение или выполнение договора с покупателями.

⁷⁸ Дружиловская Э.С. Представление и раскрытие информации о договорах с клиентами в финансовой отчетности по МСФО (IFRS) 15 И РСБУ // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях, 2016 №5(389) С. 3.

По каждому из перечисленных элементов стандарт требует раскрытие большого объема детализированной информации. (Степень детализации определяется организацией самостоятельно, необходимой для достижения обозначенной цели).

В отличие от МСФО (IFRS) 15, Российские положения по бухгалтерскому учету не содержат таких детализированных требований для раскрытия информации. Так согласно ПБУ 2/2008 в отчетности подлежит раскрытию следующие перечень информации (по договорам на строительные работы):

Договоры, действующие в отчетном периоде (сумма признанной выручки, способы определения выручки);

Договоры, не исполненные на отчетную дату (общая сумма понесенных расходов и признанных прибылей, суммы полученных авансов, суммы за выполненные работы, но не предъявленные заказчику.);

Разница между величиной, не предъявленной к оплате начисленной выручки, которая признана в отчете о финансовых результатах за предыдущие и/или текущий отчетные периоды, и величиной начисленной выручки по предъявленным к оплате промежуточным счетам. (в качестве актива – не предъявленная к оплате начисленная выручка, в качестве обязательства – задолженность перед заказчиками).

Что касается ПБУ 9/99, то данное положение содержит только общие требования к раскрытию в отчетности информации о доходах.

Таким образом, новый стандарт МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», устанавливающий требования по учету выручки, затрат по договорам с покупателями, подробные регламентации по представлению и раскрытию информации в финансовой отчетности по договорам с клиентами, которые значительно отличается от правил учета существующих в настоящее время в российской практике. Несоответствием МСФО и РСБУ является также и отсутствие в российских правилах отдельных регламентаций по формированию отчетной информации по любым договорам с клиентами.

ГЛАВА 3. ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ МСФО В РОССИИ

Во второй главе данной работы были рассмотрены вопросы зарождения идеи применения МСФО в России, развитие этой идеи и воплощение ее в жизнь. Были рассмотрены основные документы, регламентирующие внедрение МСФО, которые выступали в роли неких этапов развития. Далее были рассмотрены общие различия, между РСБУ и МСФО, существующие на сегодняшний день. Данные отличия были объединены в 4 группы. В завершении второй главы были проанализированы частные отличия правил признания доходов по РСБУ и новым стандартом по учету выручки МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателя» который обязателен для применения с 1 января 2018 года. Целью данной главы является рассмотрение практики применения МСФО на конкретном Российском предприятии, анализ ключевых отличий в самой отчетности составленной по правилам МСФО и РСБУ. Анализ был проведен на примере отчетности ГУП «Водоканал Санкт-Петербурга».

3.1. Краткая характеристика ГУП «Водоканал Санкт-Петербурга»

ГУП «Водоканал Санкт-Петербурга» (именуемый далее «Водоканал» или «Предприятие») является государственным унитарным предприятием, занимающимся оказанием услуг по водоснабжению и водоотведению для Санкт-Петербурга и пригородных районов. Виды деятельности предприятия, его обязанности и полномочия определены в Уставе Предприятия, который был одобрен Комитетом по управлению городским имуществом Администрации Санкт-Петербурга 12 октября 1994 года. Зарегистрированный офис Предприятия находится по адресу Россия, г. Санкт-Петербург, ул. Кавалергардская, д. 42.

Предприятие обслуживает население Санкт-Петербурга - 5 млн. человек и более 40 тыс. прочих потребителей (промышленные предприятия, бюджетные организации, предприятия социальной сферы и др.). Площадь города - 1436 кв. км. Водоканал является одним из крупнейших предприятий отрасли в России и одним из ключевых предприятий городского хозяйства Санкт-Петербурга. Численность работающих на 31.12.2017г. – 8311 чел., из них: руководителей - 1603 чел. (19,3%), специалистов - 2439 чел. (29,3%), рабочих и служащих - 4269 чел. (51,4%). Согласно Уставу Предприятия, собственником активов Предприятия является город Санкт-Петербург. Предприятие имеет право использовать их для своей уставной деятельности.

Система водоснабжения Санкт-Петербурга включает в себя: 9 водопроводных станций, 193 насосных станций, 2 завода по производству гипохлорита натрия. Система объединяется

сетью трубопроводов диаметром от 50 мм до 1,4 м протяженностью 7,298 тыс. км, в том числе, 152 дюкерных перехода через водные притоки города. Среднесуточная подача питьевой воды в город и пригороды в 2017 году составила 1,6 млн. куб. м.

Система водоотведения Санкт-Петербурга включает в себя: канализационные сети – 8,98 тыс. км, тоннельные коллектора – 270,7 км, 209 канализационных насосных станций, 18 канализационных очистных сооружений разной производительности (от 700 м³/сутки до 1,5 млн. м³/сутки), 2 полигона складирования осадка (172 га), 3 завода сжигания осадка, 11 стационарных снегоплавильных пунктов. 7 стационарных инженерно-оборудованных снегоприемных пунктов. Среднесуточный объем сточных вод, прошедших очистку на канализационных очистных сооружениях в 2017 году, составил 2,1 млн. куб. м.

Требования, которые предъявляются к качеству услуг водоснабжения и водоотведения, определяются на основе требований законодательных нормативных документов, требований и ожиданий внешних заинтересованных сторон, рекомендаций ХЕЛКОМ.⁷⁹

Дополнительными социально значимыми направлениями деятельности являются содержание, обслуживание и строительство общественных туалетов и фонтанов, строительство и эксплуатация снегоплавильных пунктов. Фонтаны формируют архитектурный облик города и образуют зоны отдыха жителей города, играют роль достопримечательностей, привлекательных для туристов. Развитие сети общественных туалетов улучшает качество городской среды, как для жителей, так и для туристов. Устройство стационарных снегоплавильных пунктов значительно снижает негативное воздействие на окружающую среду.

Водоканал ведет большую просветительскую деятельность. В составе Предприятия уже более 10 лет работают музейный комплекс «Вселенная Воды», включающий в себя три экспозиции, и Детский экологический центр.

Водоканалом и сотрудниками НП «Центр реабилитации морских млекопитающих Ленинградской области» продолжилась работа по реализации масштабного проекта по сохранению морских млекопитающих Балтийского моря. На территории очистных сооружений Водоканала в Репино функционирует Центр изучения и сохранения морских

⁷⁹ Хельсинкская комиссия (The Helsinki Commission, HELCOM) — комиссия по защите морской среды Балтийского моря. Образована в результате подписания Хельсинкской конвенции 1992 года и объединяет такие страны как Швеция, Дания, Финляндия, Литва, Латвия, Эстония, Германия, Польша и Россия. Официальный сайт URL: <http://www.helcom.ru/> (дата обращения 10.05.2018)

млекопитающих, не имеющий аналогов в России. Специалисты НП «Центр реабилитации морских млекопитающих Ленинградской области» осуществляли ежедневный мониторинг состояния ледового покрова на акваториях Финского залива и Ладожского озера, вели наблюдения за местами размножения животных и проводили разъяснительную работу с населением прибрежных районов. Пункт реабилитации в Репино принимал детенышей ластоногих, которым была необходима помощь. В 2015 году реабилитацию в Центре прошли 15 животных: 1 детёныш балтийской кольчатой нерпы, 9 детёнышей ладожских кольчатых нерп и 4 детёныша балтийского серого тюленя. После нескольких месяцев пребывания в Репино и оказания необходимой помощи 14 «пациентов» Центра возвращены в естественную среду обитания: Ладожское озеро и Финский залив.

Рассмотрим хронологию основных исторических этапов развития Санкт-Петербургского Водоканала

Таблица 6.

Этапы развития ГУП «Водоканал Санкт-Петербурга»

Год	Событие
1858	Создание акционерного Общества Санкт-Петербургских водопроводов.
1863	Построена водонапорная башня на Шпалерной улице и проложено несколько верст водопроводной сети.
1911	На Петербургской стороне была построена станция фильтрации с озонированием воды. На Главной водопроводной станции было внедрено обеззараживание питьевой воды хлором.
1925	Утверждены основные планы канализования Ленинграда.
1941-1945	Водопроводные станции и подстанции, резервуары чистой воды, очистные сооружения, коммуникации, уличные сети подвергались интенсивным бомбежкам и обстрелам. Однако и городская водопроводная сеть, и канализация работали практически постоянно.
1950-1970	Введены в эксплуатацию объекты Южной, Волковской и Северной водопроводных станций. Утверждена Генеральная схема канализации города.
1978	Введена в эксплуатацию 1-я очередь Центральной станции аэрации на о. Белый
1986	Началось строительство Юго-Западных канализационных очистных сооружений.
2005	Пуск Юго-Западных канализационных очистных сооружений, что позволило довести уровень очистки сточных вод в Петербурге с 72% до 85%.
2006	Ликвидированы три «горячих точки», расположенных в зоне водосборного бассейна Балтийского моря.
2007	Реконструирована Центральная станция аэрации, что позволило добиться не просто выполнения, а перевыполнения установленных ХЕЛКОМ нормативов по удалению биогенов. Открыты 2 новых завода по сжиганию осадка сточных вод.
2007	Предприятие присоединилось к Глобальному договору ООН в апреле 2007 и стало одной из первых российских компаний, подписавших данное соглашение

Год	Событие
2009	20-летие сотрудничества с Министерством окружающей среды Финляндии (конференция «Балтика. Общее море. Общая забота»).
2009	Окончательный отказ Водоканала от использования в обеззараживании воды жидкого хлора и замена его на безопасный гипохлорит натрия.
2009	Завершение второго этапа строительства продолжения Главного канализационного коллектора, что позволило довести уровень очистки сточных вод в Петербурге до 91%.
2010	Пуск блока К-6 на Южной водопроводной станции. Используемые новые технологические решения позволяют справиться с любым изменением качества воды в Неве.
2011	Завершение третьего этапа строительства продолжения Главного канализационного коллектора. Уровень очистки сточных вод в Петербурге повышен до 94%.
2011	Петербург полностью выполняет новые рекомендации ХЕЛКОМ по качеству очистки сточных вод. Расширена система биомониторинга: состав дымовых газов завода по сжиганию осадка начали контролировать африканские улитки, а качество очистки сточной воды оценивают австралийские краснопалые раки.
2011	Открытие Международного центра передовых водных технологий — совместный проект с Инновационно-технологическим центром города Лаhti (Финляндия).
2012	Завершен очередной четвертый этап строительства Главного канализационного коллектора. Обеспечивается очистка 97% всех городских стоков.
2012	Переключение сточных вод города Сертолово (территория Ленинградской области) на Северную станцию аэрации (расположена в Санкт-Петербурге). Это позволило снизить поступление загрязнений в озеро Разлив на 58,8%.
2013	Новый социальный проект по спасению нерп и тюленей: совместно со специалистами некоммерческого партнерства «Центр реабилитации морских млекопитающих Ленинградской области» и коммуникационным агентством «2PR».
2013	10 октября 2013г. в день 155-летия Водоканала был завершен масштабный экологический проект по строительству Главного канализационного коллектора северной части города. В городе стали проходить очистку 98,4% сточных вод.
2013	Правительство Санкт-Петербурга одобрило Схему водоснабжения и водоотведения Санкт-Петербурга на период до 2025 года с учетом перспективы до 2030 года
2014	На территории очистных сооружений Водоканала в Репино состоялась церемония открытия Центра изучения и сохранения морских млекопитающих, не имеющего аналогов в России. Также был зарегистрирован Фонд друзей балтийской нерпы.
2015	В Водоканале начал работать новый, современный Центр по работе с абонентами. Центр предоставляет абонентам полный комплекс услуг, для удобства посетителей используется система электронной очереди, а работа организована по принципу «единого окна».
2015	17 сентября 2015 года в режиме «пилотного проекта» на базе Информационно-образовательного центра Водоканала начала работать Водная академия. Первыми слушателями Водной академии стали сотрудники Водоканала.

Таким образом, история водоканала насчитывает уже 160 лет, в течение последних 10 лет осуществляется масштабное инвестирование в строительство и реконструкцию важнейших объектов городской инженерной инфраструктуры, направленные на решение первоочередных и наиболее критичных проблем водопроводно-канализационного хозяйства Санкт-Петербурга.

Также хотелось бы отметить исторический факт того, что до конца 70-ых годов в Городе не было очистных сооружений, в результате чего миллионы кубов сточных вод ежедневно попадали в реки и каналы города. 11 февраля 1966 года Совет Министров СССР распоряжением № 255-р утвердил проектное задание на строительство канализации Ленинграда (1-я очередь) и размещение очистных сооружений. При этом учитывалась необходимость выполнения работ по намыву и строительству берегоукреплений острова Белый для увеличения его размеров с 16 га до 55 га. И лишь в 1978 году была запущена первая очередь станции. С этого момента начинается активное переключение прямых выпусков. Для улучшения экологической обстановки Балтийского моря следует отметить вклад Европейских и Скандинавских стран. Так Юго-Западные очистные сооружения были профинансированы за счет иностранных грантов, кредитных средств Европейского Банка Реконструкции и Развития (ЕБРР), и собственных средств Города и Водоканала. К концу 2009 года общая сумма безвозмездных грантов составила 41млн.евро.⁸⁰

Водоканал обладает в значительной степени самостоятельностью в осуществлении своей основной и финансовой деятельности, включая право вступать в договорные отношения от своего имени и привлекать источники финансирования из негосударственных структур. Однако его самостоятельность ограничена в следующих вопросах:

- а) распоряжение основными фондами контролируется Комитетом по управлению городским имуществом Администрации Санкт-Петербурга;
- б) новые капитальные вложения должны согласовываться с Администрацией Санкт-Петербурга;
- с) бюджеты и финансовые планы Предприятия должны утверждаться Комитетом финансов Администрации Санкт-Петербурга;
- д) корректировки тарифов и ставок для населения утверждаются законом Санкт-Петербурга, а для прочих потребителей – распоряжением Администрации города.

Начиная с 2000-х годов Водоканал активно продолжает инвестирование в производственные мощности и в объекты инфраструктуры. Данные крупные финансовые вложения требовали привлечения заемных средств. Так в период с 2003 по 2011 года было заключено несколько кредитных договоров с Европейскими банками: Европейский Банк Реконструкции и Развития (ЕБРР), Европейский Инвестиционный Банк (ЕИБ), Северный

⁸⁰ Водоканал получит еще один грант, Официальный сайт ГУП «Водоканал Санкт-Петербурга» URL: http://www.vodokanal.spb.ru/presscentr/news/vodokanal_poluchil_ewe_odin_grant/ (дата обращения 05.05.2018)

Инвестиционный Банк (СИБ), БНП Парибас, Северная экологическая финансовая корпорация (NEFCO).

Именно с этого момента на Водоканале начинает составляться отчетность по МСФО – это одно из требований кредитных соглашений с вышеперечисленными организациями. Так в соответствии с разделом 5.15. кредитных соглашений по мере готовности, но в любом случае в течении 180 дней после окончания каждого финансового года Предприятие предоставляет Банку финансовую отчетность (прошедшую аудит), по форме и содержанию удовлетворяющего Банк. Именно отчетность в соответствии с МСФО соответствует указанным критериям. В случае не предоставления такой отчетности Банк может потребовать досрочного погашения всей задолженности со всеми причитающимися по ней процентами. Таким образом это объясняет и тот факт, что отчетность по МСФО при трансформации пересчитывается в доллары США.

Следует отметить, что несмотря на продолжительный период реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО в России, на сегодняшний день требования европейских партнеров не изменились, и они по-прежнему требуют отчетности составленной по МСФО. С одной стороны, это говорит о том, что она понятна им, но с другой стороны, это может говорить о недоверии к отчетности, составленной по РСБУ.

Проведем сравнительный анализ отчетности, составленной по РСБУ и МСФО, а также проведем анализ финансово-хозяйственной деятельности Водоканала.

3.2. Сравнительный анализ отчетности ГУП «Водоканал Санкт-Петербурга», составленной по МСФО и РСБУ

Целью данной главы является сравнительный анализ показателей финансовой отчетности ГУП «Водоканал Санкт-Петербурга», рассчитанных по данным РСБУ и МСФО за 2016 отчетный год. Так как отчетность по МСФО указанного Предприятия составляется для внутренних целей (указанных в параграфе 3.1) и ни где не публикуется (в законодательстве РФ пока отсутствует обязанность обязательного составления отчетности по МСФО ГУПами), то доступ к такой отчетности и другим внутренним данным Предприятия, позволил более детально выявить и проанализировать причины отличий, что невозможно сделать, основываясь на внешней отчетности Водоканала.

При выборе методики проведения анализа и расчета показателей автором использовались методы, логика и алгоритмы которую используют и описывают В.В. Ковалев

и Вит.В. Ковалев.⁸¹ В качестве основных были выбраны следующие:

Индикаторы оценки экономического потенциала фирмы. В данном блоке были взяты и рассчитаны следующие показатели, характеризующие:

1. Имущественный потенциал компании; Данные показатели позволяют получить представление о производственных мощностях фирмы, рассмотренные показатели характеризуют: какими средствами располагала фирма на начало и конец отчетного периодов, какова их структура, какие произошли изменения структуры.

2. Ликвидность и платежеспособность; Данные показатели дают представление о ликвидности Предприятия, насколько оно платежеспособно, соответствуют ли коэффициенты нормативам, как изменялась ликвидность Предприятия за анализируемый период.

3. Финансовую устойчивость. Данные показатели были взяты потому что они дают представление о структуре источников финансирования Предприятия, выявляет способность Предприятия поддерживать такую структуру, показывает какие изменения произошли за отчетный период.

Индикаторы оценки деятельности фирмы. В данном блоке были рассчитаны показатели, характеризующие:

4. Прибыльность и рентабельность. Выбор указанных показателей обусловлен тем, что прибыль является очень важным показателем, рассчитанные индикаторы которой дают обобщенную оценку эффективности работы фирмы как единого организма.

Таким образом группа выбранных показателей покажет основные сильные и слабые стороны Предприятия.

Следует отметить, что для целей настоящей главы для каждого блока информации рассчитано по одному показателю (например, в блоке имущественный потенциал рассмотрена структура только 1-го (первого) раздела баланса – внеоборотные активы).

Проанализируем **имущественный потенциал**:

⁸¹ В.В. Ковалев, Вит.В. Ковалев. Финансовая отчетность, Анализ финансовой отчетности (основы балансоведения) // Москва. Издательства Проспект, 2004. С. 177-315.

Таблица 7.

Имущественный потенциал ГУП «Водоканал Санкт-Петербурга»

Показатели внеоборотных активов	<u>2016</u>	<u>2015</u>	Изменения	Темп роста	Структура (удельный вес) к валюте баланса, %		
					2015	2016	Изм.
По МСФО, млн.долл. США	3 497,6	2 669,3	828,3	131%	95%	96%	1%
По РСБУ, тыс. руб.	229 724 050	221 757 417	7 966 633	104%	94%	94%	0%

Имущественный потенциал показал, что ГУП «Водоканал Санкт-Петербурга» является капиталоемким предприятием, что логично, учитывая специфику деятельности. Специфика вызвана производственным процессом: так для приготовления питьевой и технической воды требуется ее подъем, очистка и транспортировка до потребителя, а также ее отведение и очистка после использования. Для реализации данного процесса необходимы сотни километров водопроводных и канализационных сетей, водопроводные станции и очистные сооружения. Данный вывод подтверждается структурой – 96% (по данным МСФО) и 94% (по данным РСБУ) основные (внеоборотные) активы. Данная особенность еще обусловлена тем, что на предприятии нет запасов готовой продукции – очищенной питьевой или технической воды. Учет потребленной продукции осуществляется с помощью водомерных узлов, которые устанавливаются непосредственно у потребителя, и учитывается по факту потребления.

Сравнение с крупнейшим предприятием данной отрасли в России показало аналогичное соотношение разделов актива баланса. Так если взять консолидированный отчет, составленный по МСФО за 2016 год ОАО «Мосводоканал», то соотношение внеоборотных активов и оборотных активов составит 92% и 8% соответственно.

Особое внимание следует обратить на темпы роста показателей: по МСФО рост составил 31% тогда как по РСБУ всего 4%. Но несмотря на это, стоимость внеоборотных активов по МСФО остается меньше, чем по РСБУ (3497,6млн.долл., США *60,6569руб., - курс пересчета отчетности при трансформации = 212млрд. рублей, что на 17млрд рублей меньше чем в отчетности по РСБУ). Данные различия обусловлены частными отличиями правил учета основных средств. В РСБУ вопросы учета главным образом отражены в ПБУ 6/01 «Учет основных средств», в МСФО – IAS 16 «Основные средства». Так в соответствии с МСФО (IAS) 16 учет актива возможен либо по первоначальной стоимости, либо по модели учета по переоцененной стоимости. При выборе первого варианта активы отражаются по первоначальной стоимости за вычетом амортизации и накопленных убытков от обесценения. При выборе модели учета по переоцененной стоимости активы должны учитываться по

переоцененной стоимости, которая равна справедливой стоимости. Также активы обязательно должны тестироваться на обесценение.

При трансформации отчетности были осуществлены следующие корректировки:

Произведена переоценка основных средств в соответствии с выше указанным стандартом, с увеличением стоимости на 148,8млн.долл. США.

Начислена амортизация основных средств за 2016 год в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 16 на сумму 136,9млн.долл. США.

Перевод на баланс оборудования, полученного по договорам лизинга и в отчетности по РСБУ учитываемого за балансом, в соответствии с условиями договоров лизинга Предприятия (о способах учета лизингового имущества было сказано в параграфе 2.3) на сумму 15,3млн.долл. США, в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 17 «Аренда».

Кроме того, различия еще вызваны пересчетом отчетности при консолидации в валюту представления – доллары США. Влияние изменения валютных курсов регламентируются стандартом МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют». Рассмотрим движение основных средств за отчетный период:

Таблица 8.

Движение основных средств млн.долл. США:

Показатели:	Итого		Изменения	
	2015	2016	Абс.	Отн.
Остаток на начало периода	7 325,7	6 539,9	-785,8	89%
Получено от города и др. организаций	278,7	178,9	-99,8	64%
Приобретено	208,4	92,7	-115,7	44%
Выбыло	-10,8	-6,2	4,6	57%
Переоценка	484,3	341,4	-142,9	70%
Капитализированные проценты	2,8	4,0	1,2	143%
Курсовая разница	-1 749,2	1 346,3	-	-
Трансферы	0,0	0,0	0,0	0%
Остаток на конец периода	6 539,9	8 497,0	1 957,1	130%
Амортизация	2015	2016	-	-
Остаток на начало периода	4 555,4	3 886,2	-669,2	85%
Начисление за год	153,7	136,9	-16,8	89%
Переоценка	246,7	192,6	-54,1	78%
Выбытие за год	-5,4	-0,1	5,3	2%
Курсовая разница	-1 064,2	797,6	-	-
Остаток на конец периода	3 886,2	5 013,2	1 127,0	129%
Остаточная стоимость	2 653,7	3 483,8	830,1	131%

Из данных таблицы видно, что в 2015 году курсовые разницы уменьшили стоимость основных средств на 1 749,2млн.долл. США. Данный факт связан с тем, что в конце 2014 года, в результате необдуманной политики действующих властей, Российская Федерация подверглась (и продолжает подвергаться) экономическим санкциям, в результате чего

произошел обвал национальной валюты, что говорит об инфляционных процессах в экономике. По данным сайта Центрального банка РФ курс доллара на 31.12.2014 году составил 56,2584рублей, а на 31.12.2015 – 72,8827рублей).

В соответствии с пунктом 39 МСФО (IAS) 21, активы и обязательства в каждом из представленных отчетов о финансовом положении (т.е. включая сравнительные данные) переводятся по курсу закрытия на дату составления данного отчета о финансовом положении. Данные трансляционные курсовые разницы не отражаются в отчете о прибылях и убытках, так как не оказывают влияния (существенного влияния) на операционные денежные потоки. Данные разницы отразилось на стоимости основных средств – в результате чего общая их стоимость в сравнении с 2014 годом (7 325,7млн.долл. США) снизилась на 785,8млн.долл. США. Что касается 2016 года, то наблюдается обратная ситуация – курсовая разница является положительной величиной. Несмотря на то, что сумма и приобретенных активов, и полученных от Города и других организаций, и переоценка – снизились на 50-35%, за счет курсовых разниц остаток стоимости на конец периода показал рост 130%. Что касается реального роста основных средств (а не изменения стоимости активов), то их сумма составила: получены от Города (и др. организаций) на сумму 178,9млн.долл. США; приобретено на сумму 92,7млн.долл. США, итого новых активов на сумму 271,6млн.долл. США – что составляет прирост на 4% - также, как и в отчетности по РСБУ (4%). Прирост в 5% пришелся на переоценку и 21% прироста на курсовые разницы.

Исходя из вышесказанного, можно сделать вывод, что данные отчетности по МСФО стремятся к отражению реальной стоимостной оценки компании. Кроме того, в связи с целью составления отчетности по МСФО на Предприятии возникает необходимость в ее пересчете в валюту представления, что требует дополнительных операций, связанных с учетом курсовых разниц. В связи с инфляционными процессами в экономике России, и большой волатильности курса рубля, трансляционные курсовые разницы становятся главной причиной колебаний стоимостной оценки активов. Также ежегодно проводится переоценка основных средств.

Ликвидность и платежеспособность

Таблица 9.

Показатели ликвидности ГУП «Водоканал Санкт-Петербурга».

Показатель	По данным МСФО		По данным РСБУ		Абс. разница	Разница, %
	2015	2016	2015	2016		
К текущей ликвидности (оборотные средства / краткосрочные обязательства)	0,30	0,28	0,56	0,56	0,28	50%
К быстрой ликвидности (ДЗ+ден.средства / краткосрочные обязательства)	0,26	0,25	0,48	0,50	0,25	50%
К абсолютной ликвидности (ден.средства / краткосрочные обязательства)	0,06	0,026	0,08	0,028	0,002	7%

Из данных таблицы 9 видно, что показатели ликвидности по данным МСФО в два раза меньше аналогичных показателей по данным РСБУ. Исключением является показатель абсолютной ликвидности, значение которого отличается всего на 7%. Так, с точки зрения контрагентов Предприятия или кредиторов, которые будут при анализе ориентироваться на отчетность по российским стандартам, коэффициент ликвидности выглядят гораздо лучше, хотя и не соответствуют рекомендуемым значениям (рекомендуемые значения: 2, более 1 и от 0,05 до 0,1 соответственно). Но несмотря на это, чем выше значение этого показателя, тем выше способность Предприятия своевременно погашать свои обязательства, следовательно, меньше вероятность задержки расчетов с ними. Исходя из последнего в отношении Предприятия могут быть приняты положительные решения о сотрудничестве с ним. Но те же показатели, рассчитанные по МСФО, имеют значение в 2 раза меньше. Данный факт свидетельствует о достаточно низкой платежной дисциплине Предприятия, и о риске распродажи части внеоборотных активов в случае единовременного предъявления всей краткосрочной кредиторской задолженности к погашению.

Таким образом одни и те же показатели рассчитанные по данным МСФО и РСБУ имеют разные значения. Одной из причин данного расхождения в случае с ГУП «Водоканал Санкт-Петербурга» является большой удельный вес дебиторской задолженности, в оборотных активах Предприятия, размеры которой отражаются по-разному:

Анализ дебиторской задолженности

Показатель	2016	2015	Изменения	Темп роста
Торговая и прочая дебиторская задолженность. МСФО	5 932 245	4 839 411	+ 1 092 834	123%
Дебиторская задолженность. РСБУ	12 941 765	10 063 072	+ 2 878 693	129%

Для наглядности сравнения данные МСФО были пересчитаны обратно в рубли. В соответствии с консолидированной отчетностью активы и обязательства пересчитывались по курсу, который действовал на 31.12.2016 и составил 60,6569 рублей за 1 доллар США, на 31.12.2015 – 72,8827 рублей за 1 доллар США.

Темп роста дебиторской задолженности в рублевом эквиваленте в отчетности по МСФО составил 123%, что меньше чем в отчетности по РСБУ на 6%. Несмотря на это, абсолютные показатели дебиторской задолженности в отчетности по РСБУ больше в 1,7 раза (по итогам 2016 года). Это может быть связано с тем, что в РСБУ может признаваться маловероятная дебиторская задолженность в качестве активов. Что касается международных стандартов, то в соответствии с МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» дебиторская задолженность должна проходить процедуру переоценки с использованием показателя эффективной процентной ставки. Под эффективной процентной ставкой понимается ставка, точно приводящая будущие расчетные денежные потоки в течение ожидаемого срока существования инструмента (договора) к чистой балансовой стоимости актива.⁸² Данное правило не распространяется на краткосрочную дебиторскую задолженность, которая не дисконтируется. Исходя из этого следует, что в отчетности по МСФО дебиторская задолженность отражается по амортизированной стоимости в категории «займы и кредита», (кроме случаев, когда они отнесены к категории отражаемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток).

Что касается РСБУ, то дебиторская задолженность классифицируется в зависимости от срока погашения как краткосрочная или долгосрочная. В отчетности отражается по первоначальной стоимости за вычетом резерва под обесценение.

Таким образом главным отличием является то, что в МСФО используется оценка по

⁸² Торопова И.В. Проблемы внедрения системы международных стандартов финансовой отчетности в России. Вопросы управления. 2015 № 1. С. 89.

амортизированной стоимости. Данный инструмент направлен на учет стоимости денег во времени, и направлен на отражение более реальной величины дебиторской задолженности. Таким образом можно сделать вывод, что в МСФО содержит более достоверные с точки зрения величины и вероятности получения дебиторской задолженности. Разница с РСБУ составляет около 7 млрд. рублей.

Рассмотрим, как изменялся резервов по сомнительным долгам по данным МСФО за анализируемый период:

Таблица 11.

Изменение резервов по сомнительным долгам, млн. долларов США:

Показатель	2016	2015	Изменения	Темп роста
Торговая и прочая дебиторская задолженность, всего	150,1	96,1	54	156%
Резерв по сомнительным долгам	(52,3)	(25,2)	(27,1)	208%
Итого	97,8	66,4	31,4	147%

Анализ изменения резервов по сомнительным долгам показал стремительный рост сомнительной задолженности. Темп роста резерва составил 208%. Данный факт говорит о том, что Предприятие недополучает дебиторскую задолженность, которая насчитывает уже десятки миллионов долларов США. Все это негативно отражается на платежеспособности Предприятия. Следует отметить, что в отличии от РСБУ (по данным таблицы 10, где показатель текущей ликвидности не изменился, показал быстрой ликвидности показал положительную динамику, и только показатель абсолютной ликвидности - отрицательную), все рассчитанные показатели ликвидности по данным МСФО имеют отрицательную динамику, что говорит о том, что на Предприятии не решена проблема погашения дебиторской задолженности, что и подтверждается проведенным анализом последней. Далее проанализируем показатели финансовой устойчивости.

Финансовая устойчивость.

Таблица 12.

Расчет показателей финансовой отчетности рассчитанных по данным МСФО и РСБУ.

Показатель	2016	2015	Абс. разница	Разница, %
Финансовый леверидж РСБУ (Долгосрочные заемные средства / Собственный капитал (балансовая оценка))	0,05	0,06	0,04	45%
Финансовый леверидж МСФО (Долгосрочные заемные средства / Собственный капитал (балансовая оценка))	0,09	0,07		

Разница по итогу 2016 года составила 0,04 или 45%. Значения финансового левериджа

по данным МСФО выше, чем по данным РСБУ, причем наблюдается противоположная тенденция: по РСБУ показатель уменьшается, что говорит о том, что предприятие увеличивает свой заемный потенциал, снижая финансовый риск, по МСФО же показатель имеет положительную тенденцию, что говорит о росте финансовых рисков (чем выше значение финансового левериджа, тем выше риски). Таким образом если перед кредиторами будет стоять вопрос о предоставлении Предприятию заемных денежных средств, решения могут быть совершенно противоположными в зависимости от той отчетности, которую будут брать за базу.

В расчете данного показателя участвуют статьи из двух разделов отчетности: долгосрочная задолженность и собственный капитал. Для дальнейшего анализа и выявления причин таких расхождений рассмотрим структуру баланса Предприятия по РСБУ и МСФО:

Таблица 13.

Структура баланса Предприятия.

Структура баланса предприятия МСФО				Структура баланса предприятия РСБУ			
Актив	%	Пассив	%	Актив	%	Пассив	%
ВОА	96	СК	37	ВОА	94	СК	84
ОА	4	КО	14	ОА	6	КО	11
		ДО	49			ДО	5
Баланс	100	Баланс	100	Баланс	100	Баланс	100

Из данных таблицы 13 видно, что актив баланса имеет небольшие отличия (2%). Что касается пассива баланса, то в нем наблюдаются существенные отличия. Они вызваны многими факторами. Например, в пассиве баланса по МСФО в разделе долгосрочных обязательств отражены государственные субсидии, доля которых составила 83% данного раздела. Это связано с тем, что в соответствии с МСФО(IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» субсидии признаются либо как вычет из фактической стоимости этого актива, либо как отложенный доход, и подлежит включению в состав прибыли или убытка за период по мере амортизации соответствующего актива. Что касается РСБУ, то правила учета субсидий регулируются ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» и в отличие от МСФО, зачет государственных субсидий против соответствующих активов в балансе в общем случае не производится. Также следует отметить, что по МСФО признание немонетарных субсидий осуществляется по справедливой стоимости, в РСБУ – по стоимости, которую организация определяет исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах она оценивает такие же или аналогичные активы. Таким

образом учет государственной помощи имеет отличия, что и показала структура баланса Предприятия. Следует отметить, что суммы государственной помощи составляют весомую часть для данного Предприятия. Речь идет о следующих государственных субсидиях:

- а) стоимость основных средств, принадлежащих Городу, переданных в одностороннем порядке Предприятию;
- б) стоимость основных средств, завершенных капитальным строительством и финансируемых из государственного бюджета;
- в) сумма финансирования, полученного из бюджета Города для капитальных инвестиций.

Что касается возмещений на недополученные доходы, то они учитываются в составе выручки.

В отчетности по РСБУ данные суммы отражены в разделе собственный капитал в статьях целевые поступления, субсидии на капитальные вложения в объекты капитального строительства государственной собственности и др. Как уже было сказано выше, это связано с тем, что зачет государственной помощи против соответствующих активов в балансе в общем случае не производится.

Из всего вышесказанного следует, что при расчете показателя финансового левериджа по МСФО и РСБУ в числителе суммы заемных средств примерно одинаковые, в знаменателе же в данном случае сумма по РСБУ будет гораздо больше, а, следовательно, показатель финансового левериджа будет меньше. Все эти особенности стоит учитывать при принятии решения лендерами.

Что касается раздела краткосрочные обязательства, то здесь отличия не существенны и составляют всего 3%. Рассмотрим показатели прибыльности и рентабельности ГУП «Водоканал Санкт0Петербурга».

Таблица 14.

Прибыльность и рентабельность.

Показатель	МСФО			РСБУ			Отклонения данных МСФО от РСБУ
	2016	2015	Измене- ния	2016	2015	Измене- ния	
Рентабельность продаж (Валовая прибыль / Выручка от реализации)	-3%	-11%	8%	17%	6%	11%	-20%
Операционная рентабельность (Операционная прибыль / Выручка от реализации)	10%	6%	3%	3%	-8%	11%	7%
Чистая рентабельность (Чистая прибыль / Выручка от реализации)	18%	-19%	37%	0%	-9%	9%	18%

Рассчитанные показатели рентабельности очень сильно отличаются. По данным МСФО рентабельность продаж – отрицательная величина, если же взять этот показатель рассчитанный по данным РСБУ, то Предприятие обладает хорошей прибыльностью продаж, которая составляет 17%. Так если перед контрагентами Предприятия будет вопрос о сотрудничестве с данным Предприятием, то решения могут быть кардинально противоположными. Или если исходить с точки зрения собственника Предприятия, то можно решить, что у предприятия с точки зрения продаж все хорошо, а рост показателя в динамике будет подкреплять это утверждение. Также следует отметить, что по мере расчета показателей рентабельности и включения дополнительных статей доходов и расходов, по МСФО идет увеличение показателя, а по данным РСБУ наоборот – уменьшается и в итоге практически выходит на точку безубыточности (чистая рентабельность меньше 1%).

Данные отличия связаны со многими факторами, в том числе и с признанием выручки. По МСФО вопросы признания выручки осуществляются в соответствии с МСФО (IAS) 18 «Выручка». В отличие от МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» - (основные положения которого были проанализированы в параграфе 2.3), МСФО (IAS) 18 содержит иные положения по учету доходов. Цель стандарта – определить момент признания выручки, а именно - когда имеется вероятность того, что компания получит будущие выгоды, которые можно надежно оценить.

Для целей бухгалтерского учета, водоснабжение и водоотведение относиться к услугам.

Таким образом, в соответствии с пунктом 20 МСФО (IAS) 18, если результат договора на оказание услуг может быть надежно измерен, то выручка по договору должна признаваться путем указания на стадию завершенности сделки на отчетную дату с учетом соблюдения следующих условий:

- 1) сумма выручки может быть надежно оценена;
- 2) существует вероятность получения экономических выгод;
- 3) стадия завершенности может быть надежно оценена;
- 4) затраты по сделке и затраты, необходимые для завершения договора, могут быть надежно оценены.

Надежная оценка обеспечивается договорными отношениями, заключаемыми между потребителями и Предприятием. Это обеспечивает юридическую защиту каждой стороны сделки, а также устанавливает способы и сроки расчетов, цены договора (величину получаемого возмещения). Выручка от услуг по водоснабжению и водоотведению отражается по факту оказания услуг конечному потребителю на основании ежемесячных актов выполненных работ. Акт составляется на основании показаний приборов учета по объемам оказанных услуг или нормативов и тарифов на услуги по водоснабжению и водоотведению. Фактическая оплата должна производиться до 10 числа месяца, следующего за отчетным. Предприятие признает выручку в суммах, относительно которых существует вероятность, что Группа получит материальную выгоду, и которые могут быть точно определены, независимо от сроков платежа. Выручка оценивается по справедливой стоимости вознаграждения, полученного или подлежащего получению, с учетом установленного договором порядка оплаты и без учета налогов.

Следует отметить, что выручка признается в том же отчетном периоде, когда услуги представляются. В случае если есть неопределенность в отношении возмещения понесенных затрат заказчиком, выручка не может быть признана, а понесенные затраты признаются в качестве расхода. Таким образом можно сделать вывод, что правила МСФО (IAS) 18 стремятся к отражению той величины выручки, которая реально будет получена в ближайшем периоде, а не сумму дебиторской задолженности, которая может быть не реальной к взысканию (также, как и реальной).

Кроме того, в отчетности Предприятия по РСБУ (в отличие от отчетности по МСФО) из состава выручки от основной деятельности исключена выручка от платы за подключение к сетям водоснабжения и водоотведения и перенесена в прочие доходы (в размере 52,5млн.долл. США). Именно данный факт и влияет на показатель операционной рентабельности. В отчетности же по РСБУ данная величина входит в состав основной выручки и влияет на

показатель рентабельности от продаж. Следует отметить, что по МСФО доходы от основной деятельности (в которые входят доходы от водоснабжения и водоотведения, доходы от договорных работ и субсидии на недополученные доходы) выглядят с экономической точки зрения логичнее, так как именно эти статья являются основным источником поступлений Предприятия. Из сказанного следует, что показатель рентабельности от продаж имеет более точное значение по данным МСФО. В связи с тем, что цену за услуги устанавливает Город в лице Комитета по тарифам, предполагающий безубыточную деятельность Предприятия и при этом его нормально развитие и своевременное обновление основных производственных фондов, инфраструктуры, и пр., является тем показателем на которое Предприятие прямо повлиять не может (путем поднятия цены), то стоит обратить внимание на оптимизацию расходов.

Что касается чистой рентабельности, то разница в 18% вызвана следующими особенностями МСФО: так, в соответствии с МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», под суммарным совокупным доходом понимается изменение в собственном капитале в течении периода в результате состоявшихся операций и иных событий, отличное от тех изменений, которые возникают в результате операций с владельцами, действующими в качестве таковых. Кроме того, в состав прочего совокупного дохода входят и отражаются в отчете: изменения прироста от переоценки (признаваемые в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства», МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»), при хеджировании денежных потоков, прибыль или убыток по инструментам хеджирования (согласно МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка») и др. Что касается статьи чистая прибыль/убыток то в нее включается суммарный доход минус расходы без учета компонентов прочего совокупного дохода. Таким образом включение таких статей как прибыль от операций хеджирования, прибыль от курсовых разниц, повлияли на показатель чистой прибыли Предприятия, в результате чего по данным РСБУ данный показатель составил 34 359тыс. рублей, а по МСФО 83,7млн.долл. США. В результате корректировок ГУП «Водоканал Санкт-Петербурга» из предприятия с очень небольшой прибылью, стало достаточно прибыльным. Данный парадокс⁸³ говорит о абсолютной условности бухгалтерских оценок, которые зависят

⁸³ В первые о парадоксах бухгалтерского учета писал в своих исследованиях Я.В. Соколов (1938-2010). В работе «Очерки по истории бухгалтерского учета» Соколов выделял шесть парадоксов: 1) «Денег нет, а прибыль есть»; 2) «Деньги есть, а прибыли нет (есть убыток)»; 3) «Имущественная масса увеличилась, а прибыль нет»; 4) «Имущественная масса увеличилась, и прибыль увеличилась тоже»; 5) Имущественная масса уменьшилась, а прибыль не изменилась»; 6) «Имущественная масса уменьшилась и прибыль уменьшилась» (Я.В. Соколов. Очерки по истории бухгалтерского учета - Москва. Финансы и статистика, 1991. С. 53-54.).

от используемых правил ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, и от профессионального суждения бухгалтеров.

Несмотря на то, что в примечаниях к консолидированной отчетности по МСФО Предприятия сказано, что новые стандарты, в том числе и МСФО (IFRS) 15, не окажут существенного влияния, требования последнего, помимо новых правил учета выручки, окажут влияние на объемы раскрываемой информации. Это связано с требованием стандарта, раскрывать достаточно информации, которая позволит пользователям финансовой отчетности понять характер, величину, распределение во времени и неопределенность выручки и денежных потоков.

Кроме того, каждый из пяти шагов (пятишаговая модель признания выручки) потребует от менеджмента организации вынесения существенного суждения, согласованного с ее аудиторами, о применении ключевого принципа признания выручки, особенно в части определения момента передачи контроля при оценке целесообразности признания выручки. По мнению автора статьи, ранее применяемый подход к оценке факта передачи «рисков и преимуществ», связанных с товаром или услугой, уже не является ключевым показателем для признания выручки.⁸⁴

Также для подготовки к требованиям нового стандарта, целесообразно проанализировать:

1) наиболее существенные виды потоков выручки и основные типы договоров, генерирующих данную выручку. На Предприятии к данным потокам относиться выручка от услуг водоснабжения и водоотведения (договора по данным услугам являются долгосрочными и переходящими, на что следует обратить особое внимание при анализе), а также платы за подключение.

2) нормы национального и международного законодательства, регулирующие исполнение обязательств по договорам с покупателями;

3) необходимость внесения дополнительных данных, или изменений в информационные системы о договорах, имеющих значение для целей признания выручки;

4) необходимость изменения бизнес-процессов по обмену данными между бухгалтерскими службами и центрами ответственности за реализацию услуг, для корректного признания выручки, активов и обязательств по договору;

5) влияние новых подходов к признанию выручки на финансовый результат, активы и

⁸⁴ Крапивенцева С. Введение в МСФО. МСФО (IFRS) 15. // Электронный журнал «МСФО на практике». 2015 № 10, С.25.

обязательства, показатели деятельности, в том числе с точки зрения инвесторов, кредиторов.

Из проведенного сравнительного анализа можно сделать вывод, что в разных правилах бухгалтерского учета (в анализируемом случае РСБУ и МСФО), заложены разные подходы, разные правила отражения фактов хозяйственной деятельности предприятия, в результате чего финансовая отчетность, составленная по РСБУ и МСФО будет по-разному отражать финансовое положение и результаты деятельности организации, несмотря на то, что содержание операций не меняется. Так же следует отметить, что несмотря на двадцати летнее реформирования российского бухгалтерского учета в соответствии с МСФО, остается еще много отличий, которые проявляются и в результатах расчета финансовых показателей. О степени различий можно судить по разнице между значениями полученных коэффициентов, так по показателям ликвидности разница достигла 100%. Таким образом, при проведении анализа финансового состояния предприятия, расчете коэффициентов, и на основании полученных выводов принятия решений, необходимо понимание той методологии, которая применялась при отражении фактов хозяйственной жизни анализируемого предприятия.

Что касается финансового положения ГУП «Водоканал Санкт-Петербурга», то в целом можно сделать вывод о том, что Предприятие находится в сложном финансовом состоянии. Данный вывод в целом подтверждается и показателями, рассчитанными по РСБУ и МСФО. Разница состоит лишь в том, что по РСБУ финансовое положение выглядит немного более оптимистично, чем по МСФО. Так рост дебиторской задолженности приобретает катастрофические масштабы. Данный факт становится следствием того что Предприятие не может своевременно оплачивать свои обязательства перед контрагентами, т.е. происходит рост кредиторской задолженности. В результате чего замедляется оборачиваемость кредиторской и дебиторской задолженности, а из-за недополученных доходов происходит замедление операционного денежного потока, и как следствие в целом увеличивается цикл оборота оборотных активов. Это становится следствием того что Предприятию начинает не хватать оборотных средств, в результате чего приходится прибегать к увеличению заемных средств, о чем свидетельствует рост показателя финансового левериджа. Из всех рассчитанных показателей положительную тенденцию в динамике показали только показатели рентабельности. Действительно в 2016 году после нескольких убыточных годов Предприятие получило прибыль. Данный факт связан с большой работой проводимой Предприятием в 2016 году по оптимизации расходов.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Данная работа посвящена вопросу введения МСФО в России, анализу влияния МСФО на РСБУ, выявлению ключевых отличий.

В ходе исследования были проанализированы исторические предпосылки зарождения и развития единых унифицированных правил бухгалтерского учета – МСФО. Рассмотрен первый мировой опыт гармонизации бухгалтерского учета, который отразился в директивах Европейского союза. Выявлены основные недостатки директивного регулирования.

Рассмотрение эволюции МСФО, распространения и признания в мире позволило выявить основные проблемы и трудности, с которыми сталкиваются страны при введении МСФО. Не зависимо от выбранного способа странам приходится решать широкий спектр проблем от институциональных изменений и изменений нормативно-правовых актов, до проблем подготовки специалистов МСФО, разработки новых образовательных программ в ВУЗах. Но несмотря на все трудности, МСФО используется в 150 странах мира, что говорит о преимущества использования для страны последних. Не исключением стала и Российская Федерация.

В ходе рассмотрения этапов реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО в России было выявлено положительное влияние реформ на деловой климат страны, на улучшение национальных нормативных документов, отмечается рост качества финансовой отчетной информации, представляемой в соответствии с РСБУ. Период реформирования отмечается в целом выходом на качественно новый уровень бухгалтерского учета в стране в методологическом плане. В этот период в теорию и практику прочно вошли концептуальные основы МСФО, многие из которых были новыми для российского бухгалтера. В ходе рассмотрения были подведены основные итоги реформирования за период с 1998 года по 2016.

Но несмотря на положительные моменты были и отрицательные. Так к основным трудностям реформирования и отрицательным моментам было отнесено:

Незрелость экономических отношений в стране;

Отставание законодательной и иной нормативной базы, например, не работает принцип экономического содержания над правовой формой;

Формальное применение либо неприменение новых учетных принципов и правил, нежелание высказывать свое профессиональное суждение по многим аспектам учетного процесса;

Недостаточная осведомленность руководителей компаний о МСФО и отсутствие навыков работы с ней;

Инертность мышления и незаинтересованность руководителей;

Не ясны реальные выгоды от применения МСФО для компаний, ценные бумаги которых не котируются на торгах фондовой биржи.

Высокие затраты на подготовку отчетности по МСФО: услуги консультантов, обучение кадров, внедрение программ и информационных систем для применения МСФО;

Отсутствие информации и большие затраты для получения информации, необходимой для составления МСФО: привлечение оценщиков, проведение специальных расчетов и др.;

Необходимость одновременного представления индивидуальной отчетности по российским ПБУ и консолидированной по МСФО;

Применение российских ПБУ инвесторами для принятия решений.

Для устранения обозначенных проблем необходимо дальнейшее реформирование бухгалтерского учета в России. Кроме этого необходимо создания благоприятных политических и экономических условий для развития бизнеса, в том числе посредством внесения изменений в нормативно-правовые акты, относящиеся не только к бухгалтерскому учету. Необходимо расширить сферу применения МСФО, что позволит увеличить осведомленность и заинтересованность руководства компаний о МСФО, снизит издержки на подготовку отчетности по МСФО, повысит деловую практику, будет способствовать повышению количества высококачественных специалистов. Разрешить не представлять отчетность по РСБУ при подготовке консолидированной отчетности по МСФО.

В ходе рассмотрения ключевых отличий РСБУ и МСФО было выявлено, что несмотря на продолжительный период реформирования, отличий остаётся значительное количество. Часть из них связана с проблемами, обозначенными выше. Например, незрелость экономических отношений в стране, «препятствует» реализации части принципов МСФО в РСБУ. Часть отличий требует дальнейшего устранения посредством продолжения реформирования бухгалтерского учета и дальнейшего сближения с МСФО. Часть отличий должны исчезать при увеличении значимости, полезности бухгалтерской (финансовой) отчетности, увеличении доверия к заинтересованным лицам к отчетности.

Для решения выявленных проблем требуются аналогичные решения, описанные выше, так как все они имеют общие причины и требуют комплексного подхода к их решению.

В ходе рассмотрения частных отличий МСФО (IFRS) 15 и ПБУ 9/99, были выявлены значительные отличия от правил учета существующих в настоящее время в российской практике. Кроме того, на сегодняшний день в России отсутствуют проекты по устранению выявленных отличий, что говорит об увеличении различий между МСФО и РСБУ, т.к. МСФО (IFRS) 15 - не единственный новый стандарт за последнее время. В связи с чем, необходимо

продолжать работу по совершенствованию национального бухгалтерского учета. Вопросы разработки новых стандартов, разработки изменений в существующие необходимо отдать в компетенцию профессиональных институтов. Это позволит значительно улучшить качество национальных стандартов, посредством обсуждения с действующими профессиональными бухгалтерами, с теоретиками бухгалтерского учета, экономистами, менеджерами и владельцами предприятий различных областей и масштабов, и иных заинтересованных лиц. Такой механизм позволит обойти бюрократические препятствия.

В заключении выпускной квалификационной работы был проведен анализ финансово-хозяйственной деятельности ГУП «Водоканал Санкт-Петербурга» по отчетности составленной по МСФО и РСБУ. Были выявлены причины ключевых отличий полученных показателей по данным МСФО и РСБУ. К основным выводам можно отнести то, что отчетность, составленная по МСФО стремиться к отражению более реальной стоимостной оценки активов и обязательств компании. Кроме того, все рассчитанные показатели имели более негативное значение, чем эти же показатели рассчитанные по данным отчетности по РСБУ.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

Нормативно-правовые акты

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 18.07.2012 N 106н) (ред. от 26.08.2015). Правовая система консультант плюс, URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_133869/ (дата обращения 21.04.2018)
2. Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 N 283, [Электронный ресурс] Правовая система Консультант плюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18125/, (дата обращения: 06.01.2018)
3. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99" (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 N 1790). Правовая система Консультант плюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/ (дата обращения 18.03.2018)
4. Приказ Минфина России от 24.10.2008 N 116н (ред. от 06.04.2015) Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008). Правовая система Консультант плюс, URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/ (дата обращения 07.04.2018)
5. Приказ Минфина РФ от 17.02.1997 N 15 (ред. от 23.01.2001) «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга». Правовая система Консультант плюс, URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_13998/ (дата обращения 10.04.2018)
6. Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 28.04.2017) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008). Правовая система Консультант плюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/ (дата обращения 08.03.2018)
7. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н (ред. от 08.11.2010, с изм. от 29.01.2018) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99). Правовая система Консультант плюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/ (дата обращения 08.03.2018)
8. Приказ Минфина России от 25.11.2011 N 160н (ред. от 02.04.2013, с изм. от 21.01.2015) "О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации" (Зарегистрировано в Минюсте России 05.12.2011 N 22501). [Электронный ресурс] Правовая система Консультант плюс.

http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122870/ (дата обращения 07.01.2018)

9. Приказ Минфина России от 30.11.2011 N 440 «План Министерства финансов Российской Федерации на 2012 - 2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности». [Электронный ресурс], Правовая система Консультант плюс. http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_133964/ - (дата обращения 07.01.2018)

10. Приказ Минфина России от 30.03.2012 № 148 «Об образовании Межведомственной рабочей группы по применению МСФО» [официальный сайт] URL: https://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/legalframework/#ixzz59Lna3mXf (дата обращения 10.03.2018)

11. Приказ Минфина РФ от 01.07.2004 N 180 «Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу» [Электронный ресурс], Правовая система Консультант плюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_48508/ (дата обращения 07.01.2018)

12. Распоряжение Правительства РФ от 22 мая 1998 № 587-р «О Плане внедрения положений (стандартов) бухгалтерского учета в практику» [Электронный ресурс] Правовая система Консультант плюс. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=18808&fld=134&dst=1000000001,0&rnd=0.3984261890862162#0> (дата обращения 31.01.2018)

13. Указ Президента РФ от 03.04.1997 N 278 (ред. от 19.09.1997) «О первоочередных мерах по реализации Послания Президента Российской Федерации Федеральному Собранию «Порядок во власти - порядок в стране. (О положении в стране и основных направлениях политики Российской Федерации)» [Электронный ресурс] Правовая система Консультант плюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_13948/, (дата обращения: 06.01.2018)

14. Федеральный закон от 27.07.2010 N 208-ФЗ (ред. от 18.07.2017) «О консолидированной финансовой отчетности» [Электронный ресурс] Правовая система Консультант плюс. http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103021/ (дата обращения 07.01.2018)

Книги

15. Агеева, О.А. Шахматова Л.С. Бухгалтерский учет и анализ в 2 ч. Часть 1. Бухгалтерский учет: учебник для академического бакалавриата / Москва. Издательство Юрайт,

2018. С.207

16. Алисенов А.С. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник и практикум для академического бакалавриата. — 2-е изд., перераб. и доп. Москва. Издательство Юрайт, 2018, С. 35.

17. Дмитриева, И. М. Бухгалтерский учет: учебник и практикум для СПО // Москва Издательство Юрайт, 2018 С. 187-188.

18. Дмитриева И.М. Бухгалтерский учет 5-е изд., пер. и доп. Учебник и практикум для СПО. Москва, Издательство Юрайт, 2018, С. 260-261.

19. Дмитриева И.М. Машинистова Г.Е. Харакоз Ю.К. Финансовый и управленческий учёт в условиях перехода на МСФО. Москва, Издательство Юнити-Дана 2014, стр 17.

20. Ковалев, В.В. Ковалев Вит.В. Финансовая отчетность, Анализ финансовой отчетности (основы балансоведения) // Москва. Издательства Проспект, 2004. С. 177-315.

21. Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели. Москва, Издательство: Компания КноРус 2010, с. 243-244.

22. Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели. Москва, Издательство: Компания КноРус 2010, с. 111.

23. Морозова Т.В. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие. Москва, Издательство: Синергия, 2012, с. 13.

24. Соколов Я.В., Терентьева Т.О. Бухгалтерский учет и аудит: современная теория и практика. Санкт-Петербург, Издательство: Экономика 2010, С. 222-223.

Статьи в журналах

25. Алехина А.В. Правовое регулирование слияний и поглощений по законодательству Европейского союза // Юридическая техника - 2012 - №6 с. 55-56.

26. Абрамишвили Н.Р. Особенности применения сравнительного подхода к оценке стоимости публичных компаний в России // Universum: Экономика и юриспруденция: 2016. №3 (24). С.4.

27. Беликова К.М., Иншакова А.О. Директивы ЕС, как универсальное средство гармонизации для создания публичности и открытости деятельности компаний» // Евразийский юридический журнал . - 2010 - № 7(26) – С. 30-35.

28. Бугаев Д.А. Рябченко А.В. Исторические аспекты МСФО в России // Вестник Адыгейского Государственного университета. – 2014 - №2 (141) – С. 93

29. Генералова Н.В. Как работать с МСФО в России. Москва, Издательство

Бухгалтерский учет, 2007, с.22.

30. Гетьман В.Г. Резервы совершенствования бухгалтерского учета и отчетности коммерческих организаций в России // Международный бухгалтерский учет – 2012 - №41 – с. 22-34.

31. Гришкина С.Н. Проблемы реализации принципов МСФО в положениях по бухгалтерскому учёту (ПБУ) и в российской учётной практике // Известия Оренбургского государственного аграрного университета – 2012 - №6 (38). С. 188,189.

32. Дмитриева И.М. Перспективы внедрения международных стандартов финансовой отчетности в национальные учетные системы» // Мир новой экономики - 2016 - №3 – С. 62-65.

33. Дружиловская Э.С. Представление и раскрытие информации о договорах с клиентами в финансовой отчетности по МСФО (IFRS) 15 И РСБУ // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях, 2016 №5(389) С. 3.

34. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. МСФО (IFRS) 15: новые требования и их соотношение с российскими стандартами бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет, 2015 №15 С. 23.

35. Крапивенцева С. Введение в МСФО. МСФО (IFRS) 15. // Электронный журнал «МСФО на практике». 2015 № 10, С.25.

36. Поленова С.И. Международные стандарты финансовой отчетности: создание и конструктивные характеристики. //Международный Бухгалтерский Учет – 2005 - №10, - с.

37. Поленова С.Н. Этапы реформирования бухгалтерского учета и отчетности в России. / Все для бухгалтера – 2006 - №8 – С. 5-6.

38. Поленова С.Н. К вопросу оценки по справедливой стоимости объектов бухгалтерского учета. // Международный бухгалтерский учет – 2015 - №1 (343) – С. 2-3.

39. Скоромникова Т. Практика применения МСФО в России в 2014–2016 годах. Результаты исследования // Электронный журнал «МСФО на практике». 2016. № 1, С.39

40. Ткаченко Л.И. Актуальность и проблемы подготовки специалистов финансово-учетной сферы в соответствии с МСФО // Проблемы учета и финансов. – 2014 - №4(16) – С. 78.

41. Торопова И.В. Проблемы внедрения системы международных стандартов финансовой отчетности в России. Вопросы управления. 2015 № 1. С. 89.

42. Торопова И.В. Внедрение МСФО как необходимое условие адаптации Российской экономики к требованиям международного рынка капитала // Вестник Томского Государственного университета – 2015 - №393. С. 179.

43. Лисовская И.А. Переход к применению МСФО (IFRS) 15 и МСФО (IFRS) 16 как

фактор изменения финансового состояния организации // Учет. Анализ. Аудит. 2017 №4 С. 29.

Интернет-ресурсы и электронные базы данных

44. Амаро Луис де Оливейр Гомес (Amaro Luiz de Oliveira Gomes) в 2009 году стал членом правления КМСФО (IASB). Ранее занимал пост руководителя Департамента систем финансового регулирования Центрального банка Бразилии. В июле 2014 года был вновь назначен членом правления IASB на второй пятилетний срок. [официальный сайт Фонда МСФО]. URL: <http://www.ifrs.org/about-us/our-structure/iasb/amaro-gomes/> (дата обращения 25.01.2018)

45. Водоканал получит еще один грант, Официальный сайт ГУП «Водоканал Санкт-Петербурга» URL: http://www.vodokanal.spb.ru/presscentr/news/vodokanal_poluchil_ewe_odin_grant/ (дата обращения 05.05.2018)

46. Делойт Туш Томацу Лимитед (Deloitte Touche Tohmatsu Limited). Исследование, проведенное в 2012 году о применении МСФО в мире (Use of IFRS by jurisdiction, Totals for listed companies) [официальный сайт] URL: <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrs-topics/use-of-ifrs> (дата обращения 25.01.2018)

47. Делойт Туш Томацу Лимитед (анг. Deloitte Touche Tohmatsu Limited) (официальный сайт) / Тест Намерения SEC: «Speech by SEC Commissioner Elisse B. Walter» URL: <https://www.iasplus.com/en/binary/usa/sec/0808walter.pdf> (дата обращения: 25.01.2018)

48. Делойт Туш Томацу Лимитед (анг. Deloitte Touche Tohmatsu Limited) (официальный сайт) / Текст статьи Дональда Николасона “A Securities Regulator looks at Convergence» URL: <https://www.iasplus.com/en/binary/usa/0504nicolaisen.pdf> (дата обращения: 25.01.2018)

49. Делойт Туш Томацу Лимитед (анг. Deloitte Touche Tohmatsu Limited) международная сеть компаний, оказывающих услуги в области консалтинга и аудита. (официальный сайт) / Предисловия к МСФО (Preface to International Financial Reporting Standards) Цели КМСФО (IASB's objectives) Пункт «а». URL: <https://www.iasplus.com/en/standards/other/preface> (дата обращения 25.01.2018)

50. Комиссия по ценным бумагам и биржам США– SEC (англ. The United States Securities and Exchange Commission) (официальный сайт) / Текст документа «Roadmap for the potential use of financial statements prepared in accordance with international financial reporting standards by U.S. issuers. URL: <https://www.sec.gov/rules/proposed/2008/33-8982.pdf> (Дата обращения 25.01.2018)

51. Конференция ООН по торговле и развитию (ЮНКТАД) (United nations conference on trade and development) (официальный сайт) URL: <http://unctad.org/en/Pages/aboutus.aspx> (дата обращения 25.01.2018)

52. Международная федерация бухгалтеров (МФБ) (англ. International Federation of Accountants (IFAC)) — глобальная организация бухгалтеров, основанная в 1977 году. В её состав входят 175 членов из 130 стран и юрисдикций, объединяющих свыше 2,5 миллионов бухгалтеров, занятых в общественной практике, промышленности, торговле, управлении и академической деятельности. Через советы, входящие в МФБ, организация устанавливает международные стандарты в области этики, аудита, образования и бухгалтерского учёта. (официальный сайт) URL: <https://www.ifac.org/> (дата обращения 25.01.2018)

53. Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности - Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) (официальный сайт) URL: <http://isar.unctad.org/> (дата обращения: 25.01.2018)

54. Межправительственная рабочая группа экспертов по МСФО (Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting) (официальный сайт) / Протокол 21 сессии «Обзор практики применения Международных стандартов финансовой отчетности» (Review Of Practical Implementation Issues Of International Financial Reporting Standards)» № TD/B/COM.2/ISAR/28 от 20.10.2005 года. URL: <http://unctad.org/en/pages/MeetingsArchive.aspx?meetingid=10286>. (дата обращения 06.01.2018)

55. Минфин России [официальный сайт], раздел: Законодательство о МСФО, Межведомственная рабочая группа по применению МСФО (Документы обобщение практики применения МСФО на территории Российской Федерации) URL: https://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/legalframework/ (дата обращения 10.03.2018)

56. Нормативно-правовая база документов Европейского союза (официальный сайт) / Регламент (ЕС) № 1606/2002 Европейского Парламента и Совета от 19 июля 2002 г. о применении международных стандартов финансовой отчетности. URL: <http://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2002/1606/oj>. (дата обращения – 25.01.2018)

57. Организация Объединенных Наций – ООН (United Nations – UN) (официальный сайт) / список Членов Организации Объединенных Наций: 193 страны – члены ООН, 2 страны – наблюдатели. URL: <http://www.un.org/en/member-states/index.html> (дата обращения: 25.01.2018)

58. Официальный сайт института (Институт сертифицированных бухгалтеров США)

URL: <https://nasba.org/exams/craexam/examfaq/#admin> (дата обращения 21.04.2018)

59. Совет по стандартам финансового учета США – FASB (Financial Accounting Standards Board) (официальный сайт) / Текст соглашения – Дорожная карта по конвергенции между МСФО и ГААП на 2006-2008 годы (A roadmap for Convergence between IFRSs and US GAAP – 2006-2008 Memorandum of Understanding between the FASB and the IASB) URL: http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&cid=1176156245558&d=&pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage (дата обращения: 25.01.2018)

60. Совет по стандартам финансового учета США – FASB (Financial Accounting Standards Board) (официальный сайт) / Текст Норуолкского соглашения - The Norwalk Agreement. URL: <http://www.fasb.org/news/memorandum.pdf> (дата обращения: 25.01.2018)

61. Список образовательных программ ВУЗов, аккредитованных ACCA в России. Официальный сайт ACCA. URL: <http://www.accaglobal.com/russia/ru/learning-provider/colleges/list.html> (дата обращения 21.04.2018)

62. Федеральная Антимонопольная Служба (ФАС) России. Официальный сайт. Доклад о состоянии конкуренции в Российской Федерации за 2016 год. Электронный доступ С.9. URL: <https://fas.gov.ru/documents/596439> (дата обращения 08.03.2018)

63. Фернандо Чикето. «IASB представляет: Амаро Гомес» / Вестник МСФО, 2014год, стр 6, (интервью) [официальный сайт PricewaterhouseCoopers (PWC) Россия] URL: https://www.pwc.ru/ru/ifrs/bulletin/vestnik_msfo_sep_2014.pdf. (дата обращения 25.01.2018г.)

64. Фонд МСФО (The IFRS Foundation) (официальный сайт) / Статистика о применении МСФО в мире по юрисдикциям. Швейцария. URL: <http://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/switzerland/> (Дата обращения: 25.01.2018)

65. Фонд МСФО (The IFRS Foundation) (официальный сайт) / Статистика о применении МСФО в мире по юрисдикциям. URL: <http://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/> (Дата обращения: 25.01.2018)

66. Хельсинкская комиссия (The Helsinki Commission, HELCOM) — комиссия по защите морской среды Балтийского моря. Образована в результате подписания Хельсинкской конвенции 1992 года и объединяет такие страны как Швеция, Дания, Финляндия, Литва, Латвия, Эстония, Германия, Польша и Россия. Официальный сайт URL: <http://www.helcom.ru/> (дата обращения 10.05.2018)

67. Big 4 (компании большой четверки) – это четыре крупнейшие в мире компании, предоставляющие аудиторские и консалтинговые услуги: PricewaterhouseCoopers; Deloitte Touche Tohmatsu; Ernst & Young; KPMG.

68. IOSCO (официальный сайт) / Об организации IOSCO, сфера деятельности, цели и

задачи URL: https://www.iosco.org/about/?subsection=about_iosco (дата обращения 28.01.2018)

67. IOSCO (официальный сайт) / Ежегодный отчет Приложение 3 «Обновление базы данных МСФО» (update on international financial reporting standards (ifrs) database) URL: https://www.iosco.org/annual_reports/annual_report_2006/pdf/ap3Report.pdf (дата обращения 28.01.2018)

70. PricewaterhouseCoopers (официальный сайт) Учебное пособие АССА ДипИФР, (Электронный ресурс) 2016 с. 19. URL: <https://www.pwc.ru/ru/training/assets/dipifr-dec2014-textbook.pdf> (дата обращения 25.01.2018)

71. The International Organisation of Securities Commissions – IOSCO (официальный сайт) IOSCO — международная финансовая организация, объединяющая национальные органы регулирования рынка ценных бумаг. Штаб-квартира организации находится в Мадриде, Испания. URL: <https://www.iosco.org/>. (дата обращения 28.01.2018).